

UiO • Det juridiske fakultet

Selskapers skattemessige bosted etter norsk intern rett og skatteavtalene

Kandidatnummer: 772

Leveringsfrist: 25. 04. 2014

Antall ord: 17822



Innholdsfortegnelse

1	INNLEDNING.....	1
1.1	Oppgavens problemstillinger og aktualitet	1
1.2	Avgrensninger	2
1.3	Juridisk metode	2
1.3.1	Skatteloven	2
1.3.2	OECDs Mønsteravtale	4
1.4	Det videre opplegget	5
2	BETYDNINGEN AV INNTREDEN OG OPPHØR AV ALMINNELIG SKATTEPLIKT TIL NORGE	6
2.1	Forholdet mellom skatteloven §§ 2-2 og 2-3	6
2.2	Særlig om innflytting	6
2.3	Særlig om utflytting	8
3	HJEMMEHØRENDE I RIKET ETTER SKATTELOVEN § 2-2.....	9
3.1	Innledning	9
3.2	Utenlandskregistrerte selskaper	9
3.2.1	Lovens ordlyd og rettskildebildet	9
3.2.2	Forarbeider.....	10
3.2.3	Rettspraksis.....	11
3.2.4	Departementsuttalelser	15
3.2.5	Lignings-ABC og ligningspraksis	16
3.2.6	Juridisk teori	20
3.2.7	Oppsummering/konklusjon	22
3.3	Reell ledelse på styrenivå.....	23
3.3.1	Reell ledelse.....	23
3.3.2	På styrenivå	24
3.3.3	Særlige spørsmål om plassering av reell ledelse på styrenivå.....	27
3.3.4	Særlig om konserner	30
3.4	Norskregistrerte selskaper.....	33

3.4.1	Innledning	33
3.4.2	Hjemmehørende i riket	33
3.4.3	Konsekvenser av forskjellsbehandlingen	38
3.5	Forholdet til selskapsrettslig hjemmehørighet	40
3.5.1	Innledning	40
3.5.2	Norskregistrerte selskaper	40
3.5.3	Utenlandskregistrerte selskap	43
3.6	Tidspunktet for inn- og utflytting	44
3.6.1	Innledning	44
3.6.2	Utenlandskregistrerte selskaper	44
3.6.3	Norskregistrerte selskaper	45
4	SKATTEMESSIG BOSTED ETTER SKATTEAVTALENE.....	47
4.1	Innledning	47
4.2	Skatteavtalenes anvendelsesområde	48
4.3	Dobbelt bosted	50
4.3.1	Place of effective management	50
4.3.2	All relevant facts and circumstances	53
5	BEPS.....	56
5.1	Bakgrunn for BEPS-arbeidet	56
5.2	Action 2: Hybride arrangementer	57
5.3	Alternativer til virkemidlene i BEPS	58
6	VURDERING AV VILKÅRET FOR ALMINNELIG SKATTEPLIKT	59
6.1	Hensyn for og mot dagens bostedsvilkår	59
6.2	Selskapets registreringssted som bostedsvilkår	61
7	LITTERATURLISTE	63

1 Innledning

1.1 Oppgavens problemstillinger og aktualitet

Selskaper opererer i langt større utstrekning i dag enn tidligere på tvers av landegrenser. Selskapsorganer som styret, generalforsamlingen og daglig leder befinner seg stadig oftere i ulike stater. Det samme gjør ulike produksjons- og salgsenheter. Videre opprettes flere internasjonale konserner, der lokale datterselskaper har nær tilknytning til utenlandske morselskaper. Dette aktualiserer spørsmålet om i hvilket land et selskap er bosatt og dermed alminnelig skattepliktig.

Oppgavens hovedproblemstilling er når et selskap er alminnelig skattepliktig til Norge. Dette er et spørsmål om selskapet er ”hjemmehørende” i Norge.

Et selskaps samlede skattebelastning kan bli svært forskjellig avhengig av om det skal skattlegges på bakgrunn av alminnelig skatteplikt, om kun deler av dets inntekter er begrenset skattepliktig, eller om det eventuelt helt faller utenfor norsk beskatning. Det er derfor av stor betydning å trekke opp grensen for hvilke selskaper som skal anses hjemmehørende i Norge.

Sannsynligheten for at et selskap anses hjemmehørende i flere stater, øker når det utøver ledelse og virksomhet på tvers av landegrenser. Når et skattesubjekt skattlegges av flere stater med en sammenlignbar type skatt, for samme fordel og innen samme tidsrom, innebærer det internasjonal juridisk dobbeltbeskatning.¹

For å forhindre dobbeltbeskatning, har Norge inngått flere bilaterale og en multilateral skatteavtale. Dette er avtaler som har til formål å begrense de kontraherende statenes beskatningsrett, der samme inntekt i utgangspunktet er skattepliktige etter flere staters interne rett. En av oppgavens underproblemstillinger blir å redegjøre for hvordan skatteavtalene løser dobbeltbeskatningsproblemet som oppstår når et selskap er alminnelig skattepliktig til Norge og en annen stat.

¹ OECDkomm Intro Art. 1

At statene har ulike bostedsvilkår kan på den ene siden medføre alminnelig skatteplikt til flere stater. På den andre siden kan det også medføre at et selskap ikke anses bosatt i noen stat. OECD² sin Mønsteravtale (jf. punkt 1.3.2 nedenfor) har bare til formål å forhindre dobbeltbeskatning. Avtalen tar ikke sikte på å løse problemene som oppstår i forbindelse med skatterettslig hjemløse selskaper. OECD har blant annet for å løse dette problemet igangsatt et arbeid kalt BEPS (Base Erosion and Profit Shifting). En annen av oppgavens underproblemstillinger blir å redegjøre for dette arbeidets forsøk på å hindre utnyttelse av hjemmehørende vilkåret, ved aggressiv skatteplanlegging.

1.2 Avgrensninger

Oppgaven avgrenses mot andre selskapsformer enn aksjeselskap og tilsvarende utenlandske selskaper. Videre vil oppgaven ikke behandle reglene om begrenset skatteplikt etter skatteloven § 2-3. Disse vil bare nevnes i den utstrekning de kan belyse spørsmål knyttet til vilkåret for alminnelig skatteplikt.

Det faller utenfor oppgaven å gjøre rede for løsningen av dobbeltbeskatningsproblemet i skatteavtaler som fraviker fra Mønsteravtalen. Det avgrenses også mot dobbeltbeskatning som følge av alminnelig skatteplikt til en stat og begrenset skatteplikt til en annen.

At et selskap er hjemmehørende i Norge eller i utlandet brukes som vilkår flere steder i skatteloven. Denne oppgaven avgrenses mot andre hjemmehørende vilkår enn vilkåret for alminnelig skatteplikt i skatteloven § 2-2.

1.3 Juridisk metode

1.3.1 Skatteloven

Skatteloven § 2-2 knytter alminnelig skatteplikt til selskaper som er ”hjemmehørende i riket”. Vilrådets nærmere innhold må bestemmes på bakgrunn av alminnelig juridisk metode. Enkelte særegenheter gjør seg imidlertid gjeldende på skatterettens område.

² OECD står for The Organisation for Economic Co-operation and Development

Legalitetsprinsippet oppstiller krav om hjemmel i lov for inngrep i borgernes rettssfære. Formell lov er derfor en tungtveiende rettskilde på skatterettens område. Høyesterett har imidlertid ikke anvendt prinsippet strengt. Andre kilder må også trekkes inn før en trekker konklusjoner.³ Rettskilder som forarbeidene, rettspraksis, departementsuttalelser, ligningspraksis, Lignings-ABC og juridisk teori, vil være sentrale i denne oppgaven.

Lignings-ABC er en spesiell rettskilde på skatterettens område. Det er en samling årlig utgitte administrative uttalelser fra Skattedirektoratet. Formålet med utgivelsen er å skape en riktige-
re og mer ensartet praksis. Skatteetaten er derfor gitt instruks om å følge Lignings-ABC.⁴

Lignings-ABC har normalt samme vekt som enkeltstående administrative uttalelser. Slike uttalelser er ikke tillagt særlig vekt i praksis. Det at skattekontorene har instruks om å følge Lignings-ABC kan imidlertid medføre at denne gir uttrykk for omfattende ligningspraksis. Slik praksis kan tillegges stor vekt.⁵

Hjemmehørende vilkåret ble også i skatteloven 1911 § 15 brukt som vilkår for alminnelig skatteplikt. Det følger av forarbeidene til skatteloven § 2-2 at en ved lovendringen, ikke tok sikte på å endre vilkårets innhold.⁶ I 1992 ble det foretatt en rekke endringer i skatteloven 1911.⁷ Det fremkommer ikke av forarbeidene at hjemmehørende vilkåret ble endret i denne forbindelse. Oppfatningen om at hjemmehørende vilkåret lenge har vært innholdsmessig uforandret forsterkes ved at det i nyere praksis vises til rettskilder fra før 1992.⁸ Rettskilder fra før skattereformen av 1992, vil med andre ord ha relevans ved redegjørelsen av dagens hjemmehørende vilkår.

Folkerettslige kilder, som Mønsteravtalen og kommentarene til denne, kan generelt tillegges vekt også ved tolkning av norsk intern rett. Legalitetsprinsippet kommer imidlertid inn som en

³ Bedrift, selskap og skatt (2010) s. 46-47

⁴ Lignings-ABC (2013/2014) s. iii

⁵ Bedrift, selskap og skatt (2010) s. 49

⁶ Ot.prp. nr 86 (1997-1998) s. 33

⁷ Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) s. 9 og Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) s. 11

⁸ Se for eksempel Rt-2002-1144 s. 1147

skranke. Folkerettslige kilder kan ikke brukes til å innfortolke inngrep utover det som kan hjemles i norsk rett.⁹

1.3.2 OECDs Mønsteravtale

Skatteavtalene Norge har inngått, bygger i stor grad på Mønsteravtalen utformet i regi av OECD.¹⁰ Fordi flertallet av skatteavtalene bygger på Mønsteravtalen, anser jeg det som hensiktsmessig å ta utgangspunkt i den.

OECDs Mønsteravtale med kommentarer er et forslag til utforming av skatteavtaler utarbeidet av OECDs Committee of Fiscal Affairs. Avtalen er ikke i seg selv bindende som norsk rett. Det er bare bilaterale og multilaterale avtaler innkorporert i tråd med dobbeltbeskatningsavtaleloven § 1 som direkte kan anvendes som norsk rett. Til tross for at avtalen ikke er bindende i seg selv, tar statene forbehold dersom en er uenige i enkeltpunkter.¹¹ Dette taler for at statene oppfatter Mønsteravtalen som en tungtveiende rettskilde ved tolkningen av de konkrete avtalene.

Skatteavtalene er folkerettslige avtaler. De skal tolkes ”in good faith in accordance with the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty in their context and in the light of its object and purpose”, jf Wienkonvensjonen Art. 31 (1).¹²

Mønsteravtalen oppstiller også egne tolkningsregler. Avtalens Art. 3 (1) definerer hvordan flere uttrykk i avtalen skal forstås, med mindre sammenhengen tilsier noe annet. Begreper som ikke er definert her skal, med mindre annet fremgår av sammenhengen, gis det innhold som det ville hatt i de kontraherende statenes interne rett.¹³

⁹ Skaar (2006) s. 76

¹⁰ Zimmer (2009) s. 56

¹¹ *ibid.* s. 55-56

¹² Wienkonvensjonen Art. 31 (1) gir uttrykk for folkerettslig sedvanerett, jf Zimmer (2009) s. 74

¹³ OECD Art. 3 (2)

Parallelt med utarbeidelsen av Mønsteravtalen er det også utarbeidet kommentarer til denne. Disse vil være en relevant og generelt tungtveiende rettskilde ved tolkningen av avtalens bestemmelser.¹⁴

Mønsteravtalen og kommentarene er endret flere ganger. Nyere kommentarer er relevante også ved tolkning av avtaler inngått før den aktuelle endringen. Dette er imidlertid under forutsetning av at den aktuelle artikkelen i Mønsteravtalen som kommentarene knytter seg til, ikke er endret siden avtaleinngåelsen.¹⁵

1.4 Det videre opplegget

I andre kapittel vil jeg kort vise til skatterettslige konsekvenser av at vilkåret for alminnelig skatteplikt blir oppfylt, eller eventuelt ikke lengre er oppfylt.

I tredje kapittel vil jeg gjøre rede for vilkåret for alminnelig skatteplikt til Norge. Med andre ord hva som skal til for at et selskap skal anses som ”hjemmehørende i riket” i skatteloven § 2-2 sin forstand.

Fjerde kapittel vil omhandle Mønsteravtalens Art. 4 sin løsning av dobbeltbeskatningssituasjonen som kan oppstå på grunn av dobbelt bosted.

I femte kapittel vil jeg på et overordnet nivå ta for meg hvordan BEPS-arbeidet tar sikte på å forhindre ulike former for utnyttelse av vilkåret for alminnelig skatteplikt til skatteplanlegging.

Til slutt vil jeg i sjette kapittel foreta en de lege ferenda-vurdering av bostedsvilkåret i skatteloven § 2-2 og Mønsteravtalen Art. 4.

¹⁴ Zimmer (2009) s. 78

¹⁵ OECDkomm intro 35

2 Betydningen av inntreden og opphør av alminnelig skatteplikt til Norge

2.1 Forholdet mellom skatteloven §§ 2-2 og 2-3

Norsk rett oppstiller skatteplikt for selskaper på to grunnlag. Det første grunnlaget pålegger alminnelig skattepliktig til Norge for selskaper som er ”hjemmehørende i riket”, jf skatteloven § 2-2 (1). Dette er en globalskatteplikt som omfatter alt av selskapets formue og inntekt både her i riket og i utlandet, jf skatteloven § 2-2 (6). Det andre grunnlaget hjemler skatteplikt for inntekt fra fast eiendom og løsøre i Norge, eller fra virksomhet som er drevet eller bestyrt herfra, jf skatteloven § 2-3 (1) a og b. Dette er en begrenset skatteplikt. Plikten gjelder bare for inntekter som uttrykkelig er opplistet i skatteloven § 2-3.

Dersom inntreden eller opphør av alminnelig skatteplikt skal ha betydning for et selskaps samlede skattebelastning, må selskapet ha inntekter utover de som skattlegges etter skatteloven § 2-3. Det kan tenkes at et britiskregistrert selskap driver all sin virksomhet i Norge gjennom et NUF.¹⁶ Inntekter fra denne virksomheten vil være skattepliktig etter skatteloven § 2-3 (1) b. Om det britiskregistrerte selskapet er alminnelig skattepliktig til Norge, har ingen betydning for selskapets samlede skattebelastning. Dersom selskapet utvider virksomheten sin til flere land, vil det likevel kunne ha praktisk betydning om selskapet er alminnelig skattepliktig til Norge.

2.2 Særlig om innflytting

Når et selskap flytter skatterettslig inn til Norge, oppstår det spørsmål om hvordan skatteposisjoner skal fastsettes.

Skatteloven § 14-60 flg. gjelder for driftsmidler som tas inn og ut av norsk beskatningsområde. Et driftsmiddel regnes for tatt inn i norsk beskatningsområde dersom norsk skattelovgivning kommer til anvendelse ovenfor inntekter og utgifter fra driftsmidlet, jf skatteloven § 14-60 (2). Når et selskap blir alminnelig skattepliktig til Norge, og inntektene og utgiftene knyttet til deres driftsmidler med dette fanges opp av norsk skattelovgivning, kommer reglene i § 14-

¹⁶ NUF står for Norsk Utenlandsk Foretak

60 flg. til anvendelse. Reglene kommer ikke til anvendelse dersom inntekter fra driftsmidlet allerede var skattepliktig etter skatteloven § 2-3.

Driftsmidlets inngangsverdi skal settes til anskaffelsesprisen redusert med avskrivninger, jf skatteloven § 14-61 (1). Avskrivningene er lineære, og beregnes for den perioden driftsmidlet ikke er i norsk beskatningsområde, jf skatteloven § 14-62 (1). Driftsmidlet avskrives lineært frem til det fjerde hele inntektsåret driftsmidlet sammenhengende har vært i norsk beskatningsområde. Overgangen til saldoavskrivninger kan imidlertid skje tidligere, dersom skattyter sannsynliggjør at driftsmidlet vil bli i norsk beskatningsområde også etter det fjerde hele inntektsåret, jf skatteloven § 14-63.

Skatteloven oppstiller ikke regler for fastsettelse av inngangsverdi på andre formuesgjenstander enn driftsmidler. Et spørsmål er hvordan inngangsverdier skal fastsettes utenfor skatteloven § 14-60 flg. sitt virkeområde.

Den alminnelige oppfatningen synets å være at formuesgjenstander ikke skal anses realisert i forbindelse med innflyttingen.¹⁷ En skal med andre ord ikke ta utgangspunkt i gjenstandens reelle verdi på innflytningstidspunktet, men historisk kostpris. Med historisk kostpris menes det aktuelle formuesobjektets anskaffelsesverdi.

Utgangspunktet om historisk kostpris ble fraveket i 2001-038SKN. Saken gjaldt fastsettelse av inngangsverdi på fordringer eid av et britiskregistrert selskap, som ble hjemmehørende i Norge. Spørsmålet var om utgangspunktet med historisk kostpris skulle fravikes, til fordel for reell verdi på innflytningstidspunktet.¹⁸ Etter skatteklagenemndas oppfatning burde det ikke gis fradrag for verdifall i perioden før fordringen ble tatt inn i norsk skatteområde. Nemda tillia slike symmetrihensyn stor vekt og konkluderte med at utgangspunktet om historisk kostpris i denne saken, skulle fravikes.¹⁹

¹⁷ Leegaard (2001) pkt. 4.2

¹⁸ Carlsen (2012) s. 239

¹⁹ ibid. s. 242-243

2001-038SKN er et enkeltstående avvik fra reglen om inngangsverdi basert på historisk kostpris. Så lenge avgjørelsen ikke er fulgt opp i ytterligere praksis, kan den vanskelig tillegges stor vekt. Det gjenstår å se om tilsvarende løsning vil bli lagt til grunn i senere saker. Uansett er fortsatt det klare utgangspunktet at inngangsverdien på annet enn driftsmidler, settes til historisk kostpris.

2.3 Særlig om utflytting

Det følger av skatteloven § 10-71 (1) at eiendeler og forpliktelser et selskap har på utflytningstidspunktet, er skattepliktige som om de var realisert dagen før utflyttingen. Dette gjelder imidlertid bare dersom selskapet blir hjemmehørende i en stat utenfor EØS eller et lavskatteland innenfor EØS. Dersom selskapet blir hjemmehørende i et lavskatteland innenfor EØS er det også en forutsetning at det ikke driver reell virksomhet her etter utflyttingen jf § 10-71 (2).

Eiendeler som tas ut av Norge ved den skattefrie utflyttingen, skal gevinstbeskattes etter skatteloven § 9-14. Dersom selskapet beholder eiendeler i Norge, oppstår spørsmålet om inntekter fra disse i stedet er skattepliktige etter skatteloven § 2-3.

3 Hjemmehørende i riket etter skatteloven § 2-2

3.1 Innledning

Spørsmålet om et selskap er ”hjemmehørende i riket” og dermed alminnelig skattepliktig til Norge, kommer opp i to ulike situasjoner. For det første ved spørsmålet om selskaper stiftet og registrert i utlandet skal anses for skatterettslig innflyttet til Norge. For det andre ved spørsmålet om selskaper stiftet og registrert i Norge skal anses for skatterettslig utflyttet.

Skatteloven sonderer ikke mellom de to situasjonene. Verken stiftelses- og registreringsstedet, eller inn- og utflytting nevnes uttrykkelig. I praksis har det imidlertid blitt oppstilt ulike krav til utenlandsk- og norskregistrerte selskaper ved spørsmålet om de skal anses hjemmehørende i riket. Nedenfor vil jeg redegjøre for hjemmehørende vilkårets innhold i de to typetilfellene, se nedenfor i punkt 3.2 om utenlandskregistrerte selskaper og punkt 3.4 om norskregistrerte selskaper.

3.2 Utenlandskregistrerte selskaper

3.2.1 Lovens ordlyd og rettskildebildet

Problemstillingen er når et utenlandskregistrert selskap er ”hjemmehørende i riket” i skatteloven § 2-2 sin forstand.

Lovteksten sier ikke hva som kreves for at et selskap skal anses hjemmehørende i Norge. Rettspolitisk kan dette tenkes løst på flere ulike måter. Hvor selskapet er registrert, hvor det ledes fra eller hvor aksjonærene er bosatt, er eksempler på tilknytningskriterier som kunne vært tillagt vekt ved bostedsvurderingen.²⁰ Andre eksempler er hvor selskapets hovedkontor ligger, hvor det har sin produksjon, hvor det har størst omsetning osv.

Hjemmehørende vilkåret er noe presisert i forarbeidene. Spørsmålet har også vært oppe for Høyesterett, samt for lavere domstoler og for skattemyndighetene. Videre har departementet ved flere anledninger uttalt seg om det nærmere innholdet i vilkåret. Det samme har en rekke forfattere av juridisk teori gjort.

²⁰ Aarbakke (1990) s. 391

3.2.2 Forarbeider

Ot.prp. nr. 16 (1991-1992), om oppfølging av skattelovsreformen av 1992, sier at ledelsen av selskapet må foregå i Norge for at et utenlandsk selskap skal anses skattemessig hjemmehørende i Norge. Med ledelse menes her både daglig ledelse og styrebeslutninger.²¹

Skatteloven av 1999 tok ikke sikte på å endre innholdet i vilkåret for alminnelig skatteplikt. Forarbeidene til skatteloven § 2-2 oppstiller imidlertid ikke det samme vurderingstemaet som i Ot.prp. nr. 16. I Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) sies det at:

”Det anses å være en utbredt rettsoppfatning at det ved vurderingen av om et utenlandskregistrert selskap skal anses hjemmehørende i Norge, skal tas utgangspunkt i selskapets reelle tilknytningsforhold til Norge. I grensetilfellene legges det avgjørende vekt på om selskapets virkelige ledelse, det vil si ledelse på styrenivå, finner sted i Norge.”²²

Forarbeidene til skatteloven § 2-2 taler for at departementet mener at det i utgangspunktet skal foretas en konkret skjønnsmessig vurdering av hvor selskapet har nærmest tilknytning. Der- som en ikke kommer til noe klart svar, er stedet for ledelse på styrenivå avgjørende alene.

Det sies ikke hva som skal vektlegges ved vurderingen av selskapets reelle tilknytning til Norge. Et tolkningsalternativ er at stedet for ledelse på ulike nivåer alene skal inngå i vurderingen. Et annet er også å vektlegge andre momenter, som hvor selskapet er registrert, hvor det har sin produksjon, salgssteder osv. Det at skatteloven av 1999 ikke tok sikte på å endre vilkåret, taler for det første alternativet må legges til grunn.

Ledelse på styrenivå står uansett i en særstilling. Dette skal alene være avgjørende i grensetilfeller. Et selskap som er stiftet og registrert i utlandet vil i utgangspunktet ha en tilknytning til registreringslandet. Dette kan tale for at det vil foreligge grensetilfeller i de fleste situasjoner der spørsmålet om innflytting til Norge oppstår. Ledelse på styrenivå vil derfor i praksis kunne tenkes ofte å bli avgjørende alene.

²¹ Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) s. 90

²² Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 33

Begge forarbeidene taler for at det er stedet selskapet ledes fra, som avgjør bostedsspørsmålet. Ledelse må forstås videre enn ledelse på styrenivå. Forarbeidene til skatteloven § 2-2 taler imidlertid for at ledelse på styrenivå er klart mest tungtveiende.

Forarbeidenes vekt vil ofte avhenge av om de utfyller eller fraviker lovens ordlyd.²³ Lovens ordlyd holder flere mulige løsninger åpne. Forarbeidene er ikke i strid med ordlyden. Dette taler for å tillegge dem stor vekt.

3.2.3 Rettspraksis

3.2.3.1 Praksis fra skatteloven 1911 § 20

Et spørsmål er om rettspraksis fra den gamle reglen om interkommunal skattefordeling er relevant ved redegjørelsen av hjemmehørende vilkåret. Den gamle skatteloven 1911 § 20 sa at selskaper skal betale skatt til den kommune hvor hovedkontoret ligger. Dersom selskapet ikke hadde kontor, skulle det skatte til kommunen hvor ”bestyrelsen har sitt sete”.

I juridisk teori er det trukket paralleller mellom vilkårene ”bestyrelsen har sitt sete” og ”hjemmehørende i riket”. Storm-Nielsen vektlegger høyesterettsavgjørelser om skatteloven 1911 § 20, i mangel av rettskilder som direkte gjelder hjemmehørende vilkåret. Han mener de bidrar til å belyse selskapers alminnelige skattested.²⁴ Aarbakke sier at det syntes rimelig å forstå begrepene som innholdsmessig like, og vektlegger derfor avgjørelsene.²⁵ Dette kan tale for at avgjørelsene er vektige rettskilder.

I dag finnes det flere rettskilder som direkte gjelder hjemmehørende vilkåret. Dette taler mot å tillegge de gamle avgjørelsene vekt. Det samme gjør det faktum at avgjørelsene er gamle. De ble avsagt på en tid da selskapers drift og ledelse i større grad var knyttet til faste geografiske steder. At rettsavgjørelsene har liten vekt i dag, kommer også indirekte til uttrykk ved at de ikke henvises til i nyere praksis, se Rt-2002-1144.

²³ Eckhoff (2001) s. 73

²⁴ Storm-Nielsen (1987) s. 10

²⁵ Aarbakke (1990) s. 392

Enda et moment som taler mot å vektlegge de gamle avgjørelsene, er at skatteloven § 2-2 har til formål å ivareta det norske skatteprovenyet. Dette gjør den ved å pålegge selskaper skatteplikt til Norge. Den gamle regelen om interkommunal fordeling skulle ikke ivareta tilsvarende hensyn. Det at reglene ikke har samme formål, taler mot å tillegge avgjørelsene vekt.

På bakgrunn av dette vil jeg ikke trekke inn avgjørelser om den gamle skatteloven § 20 ved redegjørelsen av vilkåret ”hjemmehørende i riket”.

3.2.3.2 Praksis fra skatteloven 1911 § 15 (1) b og skatteloven § 2-2

Rt-1937-443 gjaldt spørsmålet om skatteplikt til Norge for utenlandsk inntekt fra to skip eid av et selskap registrert i Panama. Selskapet var igjen eid av syv norske selskap, hvorav et var part i saken. Det hadde en ”resident agent” i Panama med oppgave å underskrive regnskapet. Det hadde også et styre lokalisert i New York. Den faktiske administrasjonen av selskapet foregikk imidlertid i Oslo.

Flertallet (disens 6-1) la vekt på at styret i New York ikke hadde hatt reell befatning med selskapet, og at ”resident agent” i Panama ikke hadde noen selvstendig rolle. Førstvoterende konkluderte med at selskapsdannelsen i Panama var uten reelt innhold, og det norske eierselskapet ble skattlagt direkte.

Mindretallet så ikke bort fra den formelle organisasjonsstrukturen, og drøftet i stedet hvorvidt det Panama-registrerte selskapet var hjemmehørende i Norge. Andrevoterende sa med henvisning til tilsvarende løsning i aksjeloven (lov 19. juli 1910 § 87 (2)), at det må antas at skattemessig hjemmehørighet til Norge må bero på hvor selskapet har sitt sete. Med sete forsto han hvor selskapets ledelse foregår. Han vektla at ”resident agent” i Panama og styret i New York ikke hadde foretatt reell ledelse av selskapet. Videre la han avgjørende vekt på at dette hadde skjedd i Norge. Han konkluderte etter dette med at det Panama-registrerte selskapet var skattemessig hjemmehørende i riket, og at inntektene således var skattepliktige i Norge.

Mindretallets votum i Rt-1937-443 trekker i retning av at et selskap er hjemmehørende i Norge dersom det ledes herfra. Flere momenter taler imidlertid for at avgjørelsen har begrenset rettskildemessig vekt. Det at avgjørelsen er gammel, og det var mindretallet som tok stilling til hjemmehørendevilkåret, taler mot å tillegge den stor vekt. Videre er mindretallets votum

ikke helt klart. Det sies ikke om ledelse på styrenivå alene skal være avgjørende, eller om også andre ledelsesbeslutninger skal inngå i vurderingen.

Rt-2002-1144 gjaldt straffansvar for styreleder i utenlandske selskap registrert i Panama og i Kypros. Det avgjørende var om styreleder hadde vært forpliktet til å innlevere selvangivelse. Selvangivelsesplikt foreligger bare dersom en er skattepliktig til Norge. Spørsmålet om selskapene var ”hjemmehørende i riket” kom derfor opp. Retten kom frem til at selskapene var hjemmehørende i Norge, fordi de ble ledet og kontrollert på styrenivå i Norge.

Høyesterett sa seg på side 1147 enig med lagmannsretten i at ”et utenlandsk selskap må anses skatterettslig hjemmehørende i Norge, dersom selskapet reelt sett må anses ledet fra Norge”. Retten presiserte imidlertid ikke hvilket nivå ledelsen må ha foregått på for å være av betydning.

Lagmannsretten, som Høyesterett henviste til, viste på sin side til en uttalelse fra Finansdepartementet.²⁶ Lagmannsretten trakk særlig frem at ”[d]epartementet antar at et aksjeselskap må anses hjemhørende i Norge dersom selskapets faktiske ledelse på styrenivå finner sted i Norge. Dette gjelder selv om selskapet er registrert og formelt er opprettet i tråd med utenlandsk aksjelovgivning.”²⁷ Lagmannsretten viste også til en sakkyndig vitneerklæring fra Zimmer. I erklæringen viste Zimmer til juridisk teori, som legger til grunn at ledelse på styrenivå alene skal være avgjørende.²⁸ Retten la til grunn at dette ga uttrykk for hjemmehørende vilkårets innhold. Lagmannsretten sa med andre ord at lokalisering av reell ledelse på styrenivå var det avgjørende tilknytningskriteriet ved spørsmålet om skattemessig innflytting av utenlandske selskap.

Høyesterett sa imidlertid ikke uttrykkelig at de la til grunn at ledelse på styrenivå alene var avgjørende, for om et selskap skal anses bosatt i Norge. Det kan settes spørsmålstegn ved hvorvidt Høyesterett har ment å legge til grunn kun det uttrykkelig henviste, eller eventuelt hele lagmannsrettens resonnement.

²⁶ Lagmannsretten viste til Utv. 1995 s. 481

²⁷ LB-1999-285

²⁸ Zimmer viste til Storm-Nielsen (1987) s.15-16

At Høyesterett i Rt-2002-1144 ikke uttrykkelig sier at ledelse på styrenivå alene skal være avgjørende, kan tale for at også stedet for ledelse på daglig ledernivå skal vektlegges. På den annen side burde retten, om de ønsker å ta avstand fra deler av lagmannsrettens avgjørelse, gjøre dette uttrykkelig. Det å gjengi hele lagmannsrettens resonnement er uhensiktsmessig. Høyesterett kunne imidlertid sagt at reell ledelse på styrenivå alene skal være avgjørende, dersom dette er regelen de la til grunn som gjeldende rett. Det at de har sagt seg enige i det overordnede vurderingstemaet reell ledelse og ikke påpeker ulike oppfatninger knyttet til den nærmere vurderingen av dette, kan likevel tale for at de ikke ønsker å distansere seg fra lagmannsrettens nærmere forståelse.

Ved siden av å si seg enig med lagmannsretten, viste Høyesterett til Ot.prp nr. 16 (1991-1992). Forarbeidene sier at daglig ledelse skal inngå i bostedsvurderingen. Høyesterett viste også til juridisk litteratur som åpner for å trekke inn flere momenter enn ledelse på styrenivå.²⁹ Dette kan tale for at avgjørelsen skal tolkes slik at også daglig ledelse skal tas i betraktning ved avgjørelsen av om et selskap er hjemmehørende i riket.

Høyesteretts tilslutning til lagmannsretten må tillegges stor vekt. Det må også vektlegges at det var ledelse på styrenivå som gjorde at selskapene i denne saken ble ansett for hjemmehørende i riket. Jeg legger under tvil til grunn at avgjørelsen må forstås slik at stedet for ledelse på styrenivå alene skal avgjøre bostedsspørsmålet.

Rt-2002-1144 er enstemmig. Avgjørelsen er omtrent tolv år gammel. Den er med andre ord forholdsvis ny, samtidig som den også har kunnet virke en stund som rettskilde i senere saker. Hjemmehørende vilkåret har ikke vært gjenstand for store endringer. Avgjørelsen skal med andre ord ikke forstås som et ledd på veien mot en endelig rettstilstand. Dette er forhold som taler for at den skal tillegges stor vekt. Det at avgjørelsen ikke er helt klar, kan på den annen side bidra til å svekke dens vekt.

I TKISA-2009-140366 gjaldt spørsmålet om et spanskregistrert selskap skulle levert selvangivelse til Norge. Det avgjørende for selvangivelsesplikten var om selskapet var hjemmehø-

²⁹ Høyesterett viste til Aarbakke (1973) s. 64-66. Det samme står i Aarbakke (1990) s. 392-393

rende i Norge. Tingretten viste til Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) og til Rt-2002-1144. Retten sa at det må foretas en sammensatt vurdering, der det avgjørende er om selskapet reelt er ledet fra Norge. Deretter sa retten at reell ledelse ikke var foretatt på styremøtene i Spania, men av selskapets hovedaksjonær når han oppholdt seg i Norge.

Vurderingstemaet retten oppstiller trekker i retning av at reell ledelse på styrenivå ikke alene er avgjørende. Det avgjørende for rettens konklusjon var likevel hvor reell ledelse på styrenivå var utøvet.

Avgjørelser fra tingrettene har i utgangspunktet begrenset rettskildemessig vekt. Avgjørelsen viser imidlertid at Rt-2002-1144 er fulgt opp i senere praksis. Dette kan bidra til å styrke høyesterettsdommens vekt.

3.2.4 Departementsuttalelser

Finansdepartementets brev inntatt i Utv. 1995 s. 481 gjaldt forholdet mellom skatteplikt etter globalinntektsprinsippet og etter NOKUS-reglene. Det uttales her at:

”Departementet antar at et aksjeselskap må anses hjemhørende i Norge dersom selskapets faktiske ledelse på styrenivå finner sted i Norge. Dette gjelder selv om selskapet er registrert og formelt er opprettet i tråd med utenlandsk aksjelovgivning.”

Uttalelsen inneholder ingen henvisning til Ot.prp. nr. 16 (1991-1992). Det sies ikke uttrykkelig at departementet ønsker å distansere seg fra formuleringen i forarbeidene. Det at styrenivå understrekes, taler imidlertid for at de er av den oppfatning at dette alene skal være avgjørende.

Det følger av rettspraksis at enkeltstående administrative uttalelser er tillagt beskjedne vekt.³⁰ Det at uttalelsen er vektlagt i praksis, kan imidlertid tale for å tillegge den vekt ved redegjørelsen av hjemmehørende vilkåret.³¹

³⁰ Bedrift, selskap og skatt (2010) s. 49

³¹ Lagmannsretten vektla Utv. 1995 s. 481 i LB-1999-285

Hjemmehørende vilkåret blir også redegjort for i Finansdepartementets uttalelse som er inntatt i Utv. 1998 s. 848. Uttalelsen gjaldt spørsmål om likvidasjonsbeskatning når et norskregistrert aksjeselskap flytter styrefunksjoner og den administrative ledelsen til utlandet. Også innflyttingssituasjonen blir imidlertid gjort rede for. Departementet gjengir Ot.prp. nr. 86 (1997-1998).³² Det sies med andre ord at utgangspunktet er en vurdering av reell tilknytning til Norge, og at ledelse på styrenivå skal tillegges avgjørende vekt i grensetilfellene.

Uttalelsen har i seg selv beskjeden vekt. At forarbeidene gjentas, kan imidlertid bidra til å styrke vekten av oppfatningen disse gir uttrykk for.

Finansdepartementets uttalelse i Utv. 2006 s. 485, gjaldt direkte hjemmehørende vilkåret i skatteloven § 2-38. Finansdepartementet kommenterte samtidig vilkåret i skatteloven § 2-2. Departementet uttalte at det må ”foretas en konkret vurdering hvor man blant annet tar i betraktning hvor selskapets ledelse og drift utøves, både formelt og reelt.”

Departementet åpner for en bred vurdering. Både ledelse og drift skal tas i betraktning. Uttalelsen skiller seg fra forarbeidene ved at den ikke sier noe om hvordan ledelse på styrenivå skal vektlegges i forhold til de andre momentene. Videre sondres det ikke mellom norsk- og utenlandskregistrerte selskaper. Det kan settes spørsmålsteget ved hvorvidt departementet mener at vurderingskriteriet de oppstiller skal gjelde for begge typetilfellene. Som enkeltstående fravikende uttalelse kan den uansett ikke tillegges stor vekt.

3.2.5 Lignings-ABC og ligningspraksis

3.2.5.1 Lignings-ABC

I Lignings-ABC legges det ikke opp til en bred bostedsvurdering. Det avgjørende er alene stedet for den reelle ledelsen på styrenivå.

”Aksjeselskap ... som er opprettet i henhold til utenlandsk lovgivning og registrert i utlandet anses skattepliktig som hjemmehørende i Norge dersom selskapets faktiske ledelse på styrenivå finner sted i Norge. For at et selskap skal anses hjemmehørende her,

³² Utv 1998 s. 848 pkt. 3

må beslutninger som etter norsk aksjeselskapsrett og vanlig forretningsmessig praksis tilligger et selskaps styre, reelt treffes av det norske styret. Styrets ledelse av selskapet må således reelt finne sted i Norge.”³³

Lignings-ABC har i seg selv liten vekt. Fordi skatteetaten er instruert om å følge den, gir den imidlertid presumptivt uttrykk for ligningspraksis.³⁴

3.2.5.2 Ligningspraksis

1995-505OLN gjaldt spørsmålet om et selskap stiftet på Bermuda var skattemessig hjemmehørende i Norge. Overligningsnemnda (OLN) la til grunn at et selskap er hjemmehørende i Norge dersom ”virkelig ledelse på styrenivå finner sted her”.³⁵

I 2002-604SFS var spørsmålet om et selskap registrert på Isle of Man var alminnelig skattepliktig til Norge, eller om det eventuelt falt inn under NOKUS-reglene. Selskapets styremøter ble avholdt på Isle of Man. På møtene deltok bare medlemmene som var bosatt der. Videre hadde selskapet inngått en managementavtale med et norsk søsterselskap. Det norske selskaps daglige leder var styremedlem i selskapet saken gjaldt. Etter Sentralskattekontorets for storbedrifters (SFS) oppfatning, fattet ikke styret på Isle of Man beslutninger av nevneverdig betydning. Kontoret kunne vanskelig forestilles seg at reelle beslutninger av større betydning kunne treffes uten at de norske styremedlemmene var til stede. Selskapet ble etter dette ansett hjemmehørende i Norge.³⁶ En ser her at sentralskattekontoret la avgjørende vekt på at den reelle ledelsen på styrenivå var foretatt i Norge. Det var ikke avgjørende at styret formelt hadde møter et annet sted.

I 2005-604SFS kom Sentralskattekontoret frem til at et selskap registrert på Bermuda, ikke var hjemmehørende i Norge. Dette fordi ”selskapets virkelige ledelse og reelle hovedtilknytning ikke var i Norge.” Det kan settes spørsmålstegn ved om ”reell hovedtilknytning” var ment å ha selvstendig betydning ved siden av stedet for den reelle ledelsen på styrenivå. Sel-

³³ Lignings-ABC (2013/2014) s. 1356

³⁴ Bedrift, Selskap og skatt (2010) s. 49

³⁵ Almvik (2006) s. 35

³⁶ Almvik (2006) s. 43-44

skapets styremøter ble uansett avholdt utenfor Norge. Her fattet de alle vesentlige beslutninger, uten at andre selskapsorganer hadde instruksjonsmyndighet.³⁷ Dette taler for at stedet for reell ledelse på styrenivå var avgjørende også i denne saken.

I 2006-040KV brøt kontoret med tidligere praksis. Saken gjaldt spørsmålet om to Kypros-registrerte selskaper var hjemmehørende i Norge. I vedtaket henvises det til enkeltpunkter i uttalelsene fra Finansdepartementet fra 1995 og -98, og sies følgende:

”Vi antar på bakgrunn av uttalelsene at selve registreringen av et selskap i Norge eller i utlandet ikke kan tillegges avgjørende vekt. Vurderingstemaet synes, uavhengig av hvor selskapet er registrert, å være selskapets reelle tilknytningsforhold til Norge.”³⁸

Det sies videre at lokalisering av ledelse på styrenivå vil være et viktig moment i en ellers konkret helhetsvurdering, der det avgjørende er hvilken stat selskapet er nærmest tilknyttet. Skattekontoret konkluderer som sagt med henvisning til departementsuttalelsene.

SFS har i senere saker igjen lagt til grunn at et selskap er ”hjemmehørende i riket” dersom den reelle ledelsen på styrenivå utøves i Norge, se for eksempel 2006-615SFS og 2007-616SFS.³⁹

I 2007-620SFS viste kontoret til Utv. 1998 s. 848. Departementsuttalelsen kan som sagt ovenfor tolkes slik at den åpner for at også andre momenter enn styreledelse skal tillegges vekt. Kontoret antok imidlertid at selskapet ikke ville anses hjemmehørende i Norge så lenge styreledelsen foregikk i Singapore.⁴⁰

Sak 2011-076KV gjaldt spørsmålet om skatteplikt til Norge for et utenlandsregistrert selskap. Det avgjørende var om selskapet skulle anses som hjemmehørende i riket. Skattekontoret viste til Lignings-ABC, og la dens forståelse til grunn som gjeldende rett.⁴¹

³⁷ *ibid.* s. 45

³⁸ Carlsen (2012) s. 51

³⁹ Sakene er sitert i Carlsen (2012) s. 53-55

⁴⁰ Carlsen (2012) s. 57

⁴¹ Sentralskattekontoret for Storbedrifter (2014)

Ligningspraksis fra før og etter 2006-040KV er mer eller mindre samstemt. Dette taler for at 2006-vedtaket skal anses som et enkeltstående avvik, og at det ikke skal tillegges stor vekt. Sett under ett taler ligningspraksis for at et utenlandskregistrert selskap er ”hjemmehørende i riket”, dersom den reelle ledelsen på styrenivå skjer i Norge.

3.2.5.3 Vekten av ligningspraksis

Hvilken vekt ligningspraksis kan tillegges avhenger av en rekke forhold. Om praksisen utfyller, presiserer eller eventuelt fraviker lovens ordlyd, vil være av betydning.⁴² Reglen som kommer til uttrykk i Lignings-ABC er ikke i strid med lovens ordlyd. Det er en presisering av lovtekstens nærmere innhold. Dette taler for at den ovenfor nevnte praksisen som er i tråd med Lignings-ABC kan tillegges stor vekt.

Hvor omfattende og langvarig ligningspraksisen er, vil også ha innvirkning på dens vekt. Rt-2001-1444 gjaldt spørsmålet om gjeldskonvertering til aksjer skulle anses som ettergivelse av gjeld. Domstolen sto ovenfor to mulige tolkningsalternativer. Alternativet til ugunst for skatteyder var etter domstolens syn i utgangspunktet mest nærliggende. Det andre alternativet ble imidlertid lagt til grunn. Det retten antok var nokså konsekvent ligningspraksis fra 1981 til 1995 ble tillagt avgjørende vekt.⁴³

Lignings-ABC har i snart 20 år gitt uttrykk for samme forståelse av hjemmehørende vilkåret. I 1995 sa den at utenlandskregistrerte selskaper kunne anses hjemmehørende i Norge dersom faktisk ledelse på styrenivå ble utøvet her.⁴⁴ Ligningspraksis har like lenge vært i tråd med dette, jf 1995-505OLN. Dette taler for å tillegge Lignings-ABC og ligningspraksis stor vekt.

Retten sa også i Rt-2001-1444 at det skal mer til å fravike ligningspraksis dersom det er til ugunst for skattyter.⁴⁵ Ofte vil det være til ugunst for skattyter å bli alminnelig skattepliktig til Norge. Dette kan tale for at ledelse på styrenivå alene ikke skal være avgjørende. Dersom også andre momenter tillegges vekt, vil det kreves sterkere tilknytning til Norge før alminne-

⁴² Bedrift, selskap og skatt (2010) s. 49

⁴³ Rt-2001-1444 s. 1455

⁴⁴ Lignings-ABC (1995) s. 901

⁴⁵ Rt-2001-1444 s. 1455

lig skatteplikt inntreffer. På den annen side kan skattyter i enkelte situasjoner være tjent med å bli underlagt alminnelig skatteplikt. Skattyter kan for eksempel ha underskudd han ønsker fradrag for etter norsk rett. Dette momentet kan derfor ikke påvirke vekten av ligningspraksis særlig i noen retning. Det vil variere om den enkelte skattyter er tjent med et vidtrekkende hjemmehørende-vilkår eller ikke.

Jeg legger på bakgrunn av dette til grunn at Lignings-ABC og ligningspraksis må tillegges betydelig vekt.

3.2.6 Juridisk teori

Storm-Nielsen sier at "[e]t aksjeselskap er hjemmehørende i Norge etter sktl. § 15 når det ledes herfra og denne ledelsen er fast etablert her på styrenivå." Han sier videre også at "[f]or at stedet for selskapets ledelse skal kunne `slå igjennom` ovenfor registreringslandet, må det trolig stilles relativt bastante krav til etableringen av ledelse i det annet land."⁴⁶

Storm-Nielsen legger med andre ord til grunn en sterk presumpsjon om at selskapet er skattemessig hjemmehørende i registreringslandet. Tilsvarende vektlegging av registreringsstedet kommer ikke til uttrykk andre steder. Andre legger imidlertid til grunn at det vil være en presumpsjon at selskapet er hjemmehørende i registreringsstaten, og at dette vil ha betydning for bevisbyrdevurderingen.⁴⁷

Aarbakke legger til grunn at selskapet er hjemmehørende i Norge dersom den faktiske ledelsen skjer her. Med faktisk ledelse mener han til kontrast fra Storm-Nielsen, ledelse på daglig leder- og styrenivå, med hovedvekt på styrenivå. Beslutninger av generalforsamlingen faller utenfor.⁴⁸

Zimmer skriver i boken Internasjonal inntektsskatterett at det "[f]or selskaper stiftet i utlandet, synes det å være allmenn enighet om at lovens uttrykk refererer seg til det sted hvor selskapets ledelse utøver sine funksjoner. Og først og fremst er det stedet for styrets virksomhet som

⁴⁶ Storm-Nielsen (1987) s. 15-16

⁴⁷ Dragvold (2012) s. 101

⁴⁸ Aarbakke (1990) s. 392-393

er det sentrale.”⁴⁹ Formuleringen taler for at også ledelse på daglig ledernivå skal tillegges vekt.

Det at styrets ledelse skal tillegges størst vekt, gjør at reglen Zimmer oppstiller ikke fraviker mye fra det Storm-Nielsen skriver. Det at Zimmer viser til Storm-Nielsen i sin vitneerklæring inntatt i LB-1999-285, kan være med på å underbygge at deres oppfatninger er sammenfallende. Til tross for dette taler formuleringen i boken for at det foretas en noe bredere vurdering enn vektlegging av styreledelse alene.

I boken *Bedrift, Selskap og Skatt* står det at ”[a]ksjeselskaper mv. som er opprettet og registrert i et annet land, kan anses som skattemessig hjemmehørende i Norge dersom selskapets ledelse på styrenivå kan sies å finne sted i riket.”⁵⁰ Innholdet i hjemmehørende vilkåret formuleres med andre ord ulikt i to av Zimmers bøker.

I *Norsk Internasjonal Skatterett* tillegges *Lignings-ABC* og presumptiv likelydende ligningspraksis stor vekt. Forfatteren konkluderer med at stedet for reell ledelse på styrenivå alene er avgjørende, ved spørsmålet om et utenlandskregistrert selskap er alminnelig skattepliktig til Norge.⁵¹

Petter Dragvold skriver i sin artikkel at retten i Rt-2002-1144 ”syntes å legge til grunn at ledelse betyr beslutninger på styre- og daglig leder nivå, med hovedvekt på styrebeslutningene”.⁵²

Min redegjørelse av dommen ovenfor viser at en slik konklusjon ikke så lett kan utledes. Førstvoterende sier ikke uttrykkelig at også ledelse på annet nivå enn styrenivå skal kunne tillegges vekt. Det gis ikke direkte uttrykk for at Høyesterett ønsker å distansere seg fra denne delen av lagmannsrettens vurdering, mens de er enig i andre deler av den. På den annen side sies det heller ikke uttrykkelig at reell ledelse på styrenivå alene skal være avgjørende.

⁴⁹ Zimmer (2009) s. 126

⁵⁰ *Bedrift, selskap og skatt* (2010) s. 394-395

⁵¹ *Norsk internasjonal skatterett* (2010) s. 174

⁵² Dragvold (2012) s. 98

Juridisk teori har generelt liten vekt som rettskilde.⁵³ I praksis utøver teorien imidlertid innflytelse ved å påvirke rettsanvenderen. I Rt-2002-1144 viste for eksempel retten til Aarbakke og Storm-Nielsen.

Teorien er splittet. Enkelte forfattere mener at reell ledelse på styrenivå alene skal være avgjørende. Andre mener at flere momenter skal trekkes inn i bostedsvurderingen. Det bemerkes at den nyeste henviste litteraturen, med unntak av Dragvold, legger til grunn at reell ledelse på styrenivå alene er avgjørende.

3.2.7 Oppsummering/konklusjon

Rettskildebildet er ikke entydig. Forarbeidene trekker i retning av at også daglig ledelse skal tillegges vekt. Gode grunner taler for å forstå Rt-2002-1144 slik at ledelse på styrenivå alene skal være avgjørende. Avgjørelsen gir imidlertid ikke noe klart svar. Det kan også argumenteres for at den åpner for å vektlegge daglig ledelse. Uttalelsene fra Finansdepartementet er ikke entydige. Det samme gjelder for juridisk teori. Til slutt taler langvarig ligningspraksis for at ledelse på styrenivå alene skal være avgjørende for hjemmehørende-vilkåret. Etter mitt syn må rettspraksis og ligningspraksis tillegges avgjørende vekt.

Min konklusjon er at utenlandskregistrerte selskap er ”hjemmehørende i riket” og dermed alminnelig skattepliktig til Norge, dersom ”reell ledelse på styrenivå” utøves i Norge.

⁵³ Eckhoff (2001) s. 270

3.3 Reell ledelse på styrenivå

3.3.1 Reell ledelse

I denne delen av oppgaven er hovedproblemstillingen hva som ligger i begrepet ”reell ledelse på styrenivå”, og hvordan denne ledelsen kan plasseres et konkret geografisk sted. Dersom ledelsen kan plasseres i Norge, er selskapet alminnelig skattepliktig etter skatteloven § 2-2.

Det avgjørende er om selskapet reelt sett ledes fra Norge.⁵⁴ Det er uten betydning hvem som utøver ledelsen. Det er beslutningene som materielt sett er styrebeslutninger som skal inngå i vurderingen.⁵⁵ Underproblemstillingen her er når andre enn styret skal anses for å ha foretatt de materielle ledelsesbeslutningene.

Det følger av aksjeloven § 6-19 (1) at ”[s]tyret skal behandle saker i møte”. Med møte menes at deltakerne skal være fysisk tilstede.⁵⁶ Presumpsjonen må være at den reelle ledelsen på styrenivå skjer på styremøtene.

Et aksjeselskaps styre kan delegere oppgaver.⁵⁷ Delegerte ledelsesoppgaver på styrenivå må vektlegges på lik linje med ledelsesoppgaver foretatt av styret selv. Det er uten betydning om ledelsesoppgavene er delt mellom flere organer.⁵⁸ Alle de materielle ledelsesbeslutningene på styrenivå skal inngå i vurderingen.

Ofte vil styret ikke formelt ha delegert beslutningskompetanse til andre. Det er et spørsmål hva som må kreves av selvstendighet fra styrets side for at den reelle ledelsen skal anses foretatt på styremøtet. Styret kan få hjelp til utredning av spørsmål, eller bli påvirket av aksjonærer før avstemninger. Reelle hensyn taler på den ene side for at det må stilles visse minimumskrav til styrets selvstendighet. Dersom de mottar ferdige styreprotokoller til underskriving uten selv å sette seg inn i saken, kan de vanskelig sies å utøve den reelle ledelsen av sel-

⁵⁴ Rt-2002-1144 s. 1147

⁵⁵ 1995-505OLN, sitert i Almvik (2006) s. 35

⁵⁶ Aksjeloven og allmennaksjeloven (2012) s. 507

⁵⁷ Rt-2000-610 s. 616

⁵⁸ 1995-505OLN, sitert i Almvik (2006) s. 35

skapet. Rt-1937-443 er et eksempel på dette. Her ble regnskapene godkjent i Oslo. De ble så sendt til Panama for underskrift. De reelle ledelsesbeslutningene ble truffet i Norge.

På den annen side taler også reelle hensyn for at styret har utøvet reell ledelse, til tross for at andre har vært innblandet i beslutningsprosessen. Daglig leder skal i samarbeid med styrelederen forberede saker til styremøte slik at styret kan treffe en beslutning, jf aksjeloven § 6-21. I store selskaper kan det oppstå en rekke spørsmål av ulik karakter. For at styret skal ha et godt beslutningsgrunnlag, kan det være avhengig av redegjørelser fra personer med ulike former for spesialkompetanse. Selv om styret får anbefalinger fra disse, kan det vanskelig sies at den endelige ledelsesbeslutningen ikke er truffet på styremøtet.

Styremedlemmer er personlig ansvarlig for skader de volder i egenskap å være styremedlem, jf aksjeloven § 17-1. Dette taler sterkt for at det skal mye til før andre enn styret skal anses for å ha utøvet den reelle ledelsen. Så lenge styret utøver sin beslutningskompetanse, bør det kreves mye før det legges vekt på påvirkning utenfra.

Det må imidlertid trekkes en grense mot rent formelle møter, uten reelt innhold. Dersom et selskap i utgangspunktet reelt ledes fra Norge, vil det være ”hjemmehørende i riket” selv om styret reiser ut av landet for å avholde formelle møter. I TKISA-2009-140366 la tingretten til grunn at reell ledelse på styrenivå hadde foregått i Norge. Det var ikke avgjørende at det var foretatt styremøter i Spania. Det fremgikk av møtereferatene at det i svært begrenset grad ble truffet beslutninger under møtene. De var i hovedsak av orienterende karakter.

Kort oppsummert må presumpsjonen være at reell ledelse på styrenivå skjer på styremøtene. Så lenge beslutningskompetansen ikke er delegert til andre og styret avholder møter, må utgangspunktet være at styreledelsen skjer på disse møtene. Dette utgangspunktet må imidlertid fravikes hvis styremøtene ikke har noen realitet og beslutningene faktisk treffes andre steder.

3.3.2 På styrenivå

Den neste underproblemstillingen er hvilke oppgaver som er ledelsesoppgaver på styrenivå i hjemmehørende vilkåret sin forstand.

Det er styrets ledelsesoppgaver i aksjeloven som inngår i bostedsvurderingen.⁵⁹ Det utenlandskregistrerte selskapet vil være underlagt et annet lands selskapslovgivning.⁶⁰ Det er uten betydning om ledelsesoppgavene er styreoppgaver i den utenlandske lovgivningen. Også reelle hensyn taler for en slik løsning. Det ville vært ressurskrevende å redegjøre for hva som faller inn under styreledelse etter andre lands interne rett. Det kan også tenkes situasjoner der hjemmehørende vilkåret ville blitt helt uthulet. Dette ville være tilfelle dersom den utenlandske selskapsretten i liten grad påla styret ledelsesoppgaver.

Et aksjeselskaps styre har to hovedoppgaver. Det skal forvalte selskapet og føre tilsyn med daglig ledelse og virksomheten for øvrig, jf aksjeloven §§ 6-12 (1) og 6-13.

Styrets forvaltningsansvar er negativt avgrenset. Det begrenses oppad og nedad mot henholdsvis generalforsamlingen og daglig leder. Styrets kompetanse omfatter alle ledelsesoppgaver som ikke uttrykkelig er delegert til andre selskapsorganer gjennom lov, vedtekter eller beslutninger av generalforsamlingen.⁶¹

Styrets plikt til forsvarlig organisering er en ledelsesoppgave, se § 6-12 (1) 2. pkt. Også planleggings- og budsjetteringsoppgavene hjemlet i bestemmelsens 2. ledd må karakteriseres som dette. Videre er styret pålagt flere kontrolloppgaver, se 3. og 4. ledd. Å ha oversikt er en nødvendig forutsetning for å treffe beslutninger knyttet til ledelsen av selskapet. Dette taler for at også disse pliktene er ledelsesoppgaver i relasjon til vilkåret ”hjemmehørende i riket”.

Tilsynsplikten kan anses som en presisering av kravet til kontroll.⁶² Kontroll og tilsyn må anses for å ha en så nødvendig og nær tilknytning til faktiske ledelsesbeslutninger at det i seg selv må anses som ledelsesoppgaver på styrenivå. Det må imidlertid trekkes en grense mot revisjonsoppgaver. I 2008-605SFS antok skattekontoret at dette ikke var en ledelsesoppgave på styrenivå.⁶³

⁵⁹ 1995-505OLN, sitert i Almvik (2006) s. 35

⁶⁰ Jeg forutsetter at stiftelsesteorien i dag er gjeldende lovvalgsregel på selskapsrettens område, jf Cordero-Moss s. 320

⁶¹ Bråthen (2014) note 1056 (14.04.2014)

⁶² Andenæs (2006) s. 380

⁶³ Carlsen (2012) s. 57

Styrets kompetanse omfatter også saker som etter selskapets forhold er av uvanlig art eller stor betydning, jf Aksjeloven § 6-14 (2). For å avgjøre om noe er av uvanlig art, må en sette det aktuelle forholdet opp mot selskapets ordinære drift. Hva som skal anse som ordinær drift beror på forhold som selskapets størrelse, virksomhetens art og omfang osv. Hvilke saker som skal anses for å være av stor betydning, beror også på en konkret vurdering. Sentrale momenter vil her blant annet være selskapets størrelse og dets økonomi.⁶⁴

Aksjeloven § 6-14 (1) sier at daglig leder har ansvar for den daglige ledelsen av selskapet. Han skal også følge opp retningslinjer og pålegg fra styret. Dette er ikke styreoppgaver som skal inngå i hjemmehørende vurderingen.

Det kan stilles spørsmål ved om styrets instruering av daglig leder, er ledelsesoppgaver på styrenivå. Eller om dette eventuelt skal anses som daglig ledelse foretatt av styret. Det at det er styret som har kompetanse til å begrense daglig leders handlefrihet, taler for at handlingen bør kategoriseres som en ledelsesoppgave på styrenivå. På den annen side er det daglig leders ledelsesoppgaver styret foretar innskrenkninger i forhold til. Det styret i realiteten gjør er delvis å lede selskapet på daglig ledernivå. Dette taler for at slike styrehandlinger ikke skal kategoriseres som ledelsesoppgaver på styrenivå.

Det følger av § 6-14 (3) at daglig leder kan avgjøre saker etter fullmakt fra styret i enkeltsaker. Daglig leder kan også treffe beslutning der det vil være en vesentlig ulempe for selskapet å vente på styret. Daglig leder utøver i disse situasjonene styreoppgaver. Disse beslutningene er relevante ved fastsettelsen av selskapets bosted. Dette imidlertid under forutsening av at de aktuelle delegerte styreoppgavene kan kategoriseres som ledelsesoppgaver.

Et eksempel på at beslutningskompetanse uttrykkelig er tildelt generalforsamlingen, finnes i asl § 17-3. Bestemmelsen sier at det er opp til generalforsamlingen å avgjøre hvorvidt selskapet skal fremme erstatningskrav mot daglig leder, styremedlem eller medlem av bedriftsforsamlingen. Stedet for disse beslutningene skal ikke tas i betraktning ved bostedsvurderingen.

⁶⁴ Bråthen (2014) note 1080 og 1081 (14.04.2014)

De oppgavene som etter dette er ledelsesoppgaver på styrenivå, skal vektlegges ved hjemmehørende vurderingen.

3.3.3 Særlige spørsmål om plassering av reell ledelse på styrenivå

3.3.3.1 Styremøter i flere stater

Mange bedrifter avholder styremøter på ulike steder i verden. Spørsmålet er i hvilket omfang ledelse på styrenivå må foregå i Norge i forhold til i andre stater, før selskapet kan sies å være ”hjemmehørende i riket”. Det forutsettes her at den reelle ledelsen på styrenivå skjer på styremøtene.

Lovteksten gir ingen veiledning. Forarbeidene tar opp spørsmålet i forbindelse med redegjørelse av skatteavtalene. Det sies her at det er landet som har den vesentligste delen av den virkelige ledelsen som skal tillegges beskatningsretten.⁶⁵ Jeg tolker dette slik at selskapet skal regnes som hjemmehørende i staten der flest styremøter avholdes. Uttalelsen gjelder ikke hjemmehørendevilkåret i skatteloven § 2-2 direkte. Det at folkeretten er en relevant rettskilde ved tolkningen av norsk rett, taler for at samme løsning bør legges til grunn her.

Å legge avgjørende vekt på om flest styremøter er avholdt i Norge, kan være en hensiktsmessig løsning. Dette særlig dersom styret har hatt møter i noen få ulike stater. Dersom møtene har vært avholdt i mange ulike stater, kan flest styremøter være gjennomført i Norge til tross for bare to møter er foretatt her. Det kan settes spørsmålstegn ved rimeligheten av å underlegge et selskap med så liten tilknytning til Norge alminnelig skatteplikt etter skatteloven § 2-2. Det at selskapet selv bestemmer hvor det skal avholde styremøtene, bidrar imidlertid til å lempe denne urimeligheten. Dersom selskapet ønsker å unngå alminnelig skatteplikt til Norge, kan det unngå å foreta flere styremøter her enn i andre stater.

I Utv. 1998 s. 220 uttaler Sentralskattekontoret seg om spørsmål om når et selskap skal anses skatterettslig innflyttet til Norge. Kontoret sa at det avgjørende var når kompetent selskapsorgan fattet beslutning om flytting av styret.⁶⁶ Resonnementet har overføringsverdi til spørsmål-

⁶⁵ Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) s. 91

⁶⁶ Flugstad (1998) pkt. 1.1.2

let som drøftes her. Det kan med andre ord ikke oppstilles et minimumskrav til omfang av styreledelse i Norge før et selskap skal regnes skatterettslig innflyttet. Det må være tilstrekkelig at en intensjon om fremtidig ledelse fra Norge, kommer til uttrykk i en beslutning av et kompetent selskapsorgan.

Dette løser imidlertid bare spørsmålet om krav til omfang av styreledelse i Norge i de situasjonene slik beslutning faktisk foreligger. Dersom slik beslutning ikke er fattet, legger jeg til grunn at løsningen fra forarbeidene vil være gjeldende. Med andre ord at selskapet er "hjemmehørende i riket" dersom det vesentlige av styremøtene er avholdt i Norge.

3.3.3.2 Særlig om telefonmøter

Utgangspunktet om styremøter ved fysisk oppmøte kan fravikes dersom styrets leder mener at saken kan avgjøres ved skriftlig behandling eller på annen betryggende måte, jf aksjeloven § 6-19 (1).

Dersom et styremøte avholdes over telefon eller ved hjelp av andre elektroniske kommunikasjons hjelpemidler, oppstår spørsmålet hvor møtet skal anses for å ha funnet sted geografisk.

Dagens ulike former for kommunikasjons hjelpemidler medfører at styremøter med fysisk tilstedeværelse ikke lenger er nødvendig. I det praktiske liv avholdes ofte styremøter uten fysisk oppmøte. Problemstillingen er med andre ord svært aktuell. Verken lovteksten eller forarbeidene gir svar på hvordan spørsmålet skal løses. Drøftelsen nedenfor bygger på reelle hensyn.

En løsning er å legge avgjørende vekt på hvor samtalen initieres fra. Dette vil imidlertid åpne for skatteplanlegning. Det vil gjøre det svært lett for selskaper å flytte styremøtene til det landet det er mest skattemessig gunstigst å avholde dem i.

Tilknytningskriteriet "reell ledelse på styrenivå" passer bedre der det avholdes fysiske styremøter. Dette kan tale for at en bør se bort fra telefonmøtene, og utelukkende vektlegge stedet der de fysiske møtene avholdes. Bedrifter kan imidlertid i dag tenkes mer eller mindre utelukkende å avholde fjernmøter. Dette taler for at også disse møtene skal inngå i vurderingen. Det

at reell ledelse er det avgjørende, taler for det samme. Stedet for reell ledelse skal inngå i hjemmehørende vurderingen uavhengig av hva slags forum denne utøves i.

Reelle hensyn kan tale for at en bør ta utgangspunkt i stedene de ulike styremedlemmene befinner seg på under telefonmøtene. Stedet styremedlemmene befinner seg på er avgjørende under fysiske møter. Dette kan vanskelig fravikes bare fordi styreledelsen foregår over telefon.

Dersom styremedlemmene befinner seg i samme stat under telefonmøtet, må møtet anses foretatt i den staten samtlige medlemmer befinner seg i. Dersom styremedlemmene på den annen side befinner seg i ulike stater når møtet avholdes, gir ikke det ovenfor skrevne umiddelbart svar på hvor styremøtet skal plasseres geografisk.

En annen løsning kan her være å legge til grunn at styreledelsen er foretatt i det landet der flest styremedlemmer oppholder seg under telefonmøtet. Styremøtet vil i så fall plasseres på det geografiske stedet det har sterkest tilknytning til i form av fysisk representasjon. En slik regel er lett kontrollerbart. Den er forutsigbar for skattyter og lett håndhevbar for skattemyndighetene. Dersom alle styremedlemmene befinner seg i ulike stater, kan en løsning være å legge avgjørende vekt på møtelederens lokalisering. Dette fordi hans stemme blir avgjørende ved stemmelikhet, jf asl § 6-25 (1).

I mangel av andre hensiktsmessige svar på spørsmålet om geografisk lokalisering av styremøter foretatt over telefon, legger jeg til grunn at det avgjørende må være i hvilken stat flertallet av styremedlemmene befinner seg under møtet.

3.3.3.3 Særlig om styremøter gjennom sirkulasjon av dokumenter

En annen måte styremøter i praksis gjennomføres på er gjennom dokumentsirkulasjon. Styreprotokollene kan for eksempel formaliseres av et advokatfirma. Deretter sendes de rundt til styremedlemmene for signering.

Problemet er hvor den reelle ledelsen på styrenivå skal anses for å være utøvet i disse situasjonene.

Advokatfirmaene som produserer styreprotokollene, vil forholde seg til en instruks fra selskapet som bestemmer hvilke forretningsmessige beslutninger disse skal inneholde. Advokatfirmaet utøver ikke reell ledelse på styrenivå i selskapet.

Hva som skal stå i styreprotokollen, er typisk bestemt på forrige styremøte. Om protokollen signeres på neste møte, er det ikke problematisk å lokalisere styreledelsen. Dersom den i stedet sendes til styremedlemmene for signering, er det et spørsmål om signeringen i seg selv skal anses som reell ledelse på styrenivå.

Styreansvaret gjør at styremedlemmene må undersøke om de er enige i styrevedtaket, eller eventuelt om deres dissenterende oppfatning er riktig innført før de signerer, se aksjeloven § 6-29 (2). Dette taler for at signeringen må regnes som reell ledelse på styrenivå. Også utforming av merknader til beslutninger fortatt på møtet, bør på bakgrunn av dette anses som ledelsesbeslutninger som skal vektlegges i hjemmehørende vurderingen, se aksjeloven § 6-29 (3).

På den annen side er signeringen ofte en formell prosess. De faktiske beslutningene er allerede truffet. Å vektlegge signeringsstedet åpner også for skatteplanlegning. Ved å flytte signeringen til et annet land vil selskapene enkelt kunne styre hvor de skal anses hjemmehørende. Dette taler for at signeringen alene ikke skal anses som reell ledelse på styrenivå.

Min konklusjon blir etter dette at dokumentsignering i utgangspunktet er reell ledelse på styrenivå. Dette utgangspunktet må fravikes dersom signeringen er en formalitet og beslutningen allerede reelt sett er truffet tidligere.

3.3.4 Særlig om konserner

3.3.4.1 Forholdet mellom mor- og datterselskaper

I globale konsern kan for eksempel morselskapet være registrert i, og ledet fra Norge. Dette mens datterselskapene både er utenlandskregistrert og driver virksomhet i utlandet. Spørsmålet er når datterselskapene må anses alminnelig skattepliktig til Norge.

De ulike selskapene innad i et konsern er selvstendige skattesubjekter, se skatteloven § 2-2 (1) a. Morselskapet er aksjonær i datterselskapet og en del av generalforsamlingen, jf aksjeloven

§ 5-1. Beslutninger fra generalforsamlingen inngår ikke i bostedsvurderingen. Det er datterselskapets styre som forvalter selskapet, jf aksjeloven § 6-12 (1). Et konsern er samtidig ofte for alle praktiske formål en økonomisk enhet. Det vil derfor være uhensiktsmessig at datterselskapets styre ikke fatter vedtak i tråd med morselskapets instruks eller oppfordringer.

På grunn av den nære tilknytningen mellom selskaper i et konsern, kan det oppstå spørsmål om den reelle ledelsen på styrenivå i datterselskapet er utøvet på mor- eller datterselskapets styremøter.

Presumpsjonen må her som ellers være at den reelle ledelsen på styrenivå utøves på selskapets egne styremøter, jf denne oppgavens pkt. 3.3.1. Det er styremedlemmene i datterselskapet som må treffe beslutningen. Dette gjelder uavhengig av om morselskapet instruerer. Et selskaps styre er som sagt ansvarlige for egne beslutninger. Dette taler for at datterselskapets styremøter skal anses som stedet for den reelle ledelsen, uavhengig av om påvirkningen fra morselskapet er omfattende.

Datterselskapets styre kan ikke være avhengig av å fatte vedtak som ikke er i tråd med instruks fra morselskap, for at de selv skal anses for å utøve ledelse. I et forretningsmessig perspektiv må det som klar hovedregel være hensiktsmessig å fatte beslutninger i tråd med konsernets samlede interesser. At datterselskapets styre fatter vedtak i tråd med morselskapets instruks, er derfor naturlig. Det innebærer ikke nødvendigvis at styret i datterselskapet ikke skal anses for å utøve reell ledelse.

Hvis styremøtene i datterselskapet gjennomgående består i ukritisk signering av styreprotokoller som er utformet av morselskapet, taler det for at den reelle ledelsen på ikke kan anses for å være utøvet hos datterselskapet. Dersom datterselskapets styre ikke utøver noen reell styrefunksjon, kan ikke den reelle ledelsen på styrenivå lokaliseres til deres møter.

Konklusjonen må etter dette bli at datterselskapets styre som et klart utgangspunkt selv utøver styreledelsen. Dersom en unntaksvis kommer til at reell ledelse på styrenivå er utøvet av andre, må det være stedet der ledelsesbeslutningene reelt ble truffet som er avgjørende for bostedsvurderingen. Dette kan for eksempel være på morselskapets styremøter.

3.3.4.2 Virksomhetsstruktur på tvers av selskapsstruktur

Globale konserner kan internt være delt opp i virksomhetsområder med tilhørende ledelse. Denne virksomhetsstrukturen kan gå på tvers av selskapsstrukturen. Med selskapsstrukturen menes her den formelle eierstrukturen med morselskap, datterselskaper osv.⁶⁷

Dersom lederne for virksomhetsområdene treffer beslutninger som anses som ledelsesbeslutninger i bostedsvurderingen sin forstand, oppstår spørsmålet om hvor den reelle ledelsen på styrenivå skal anses for å være utøvet. Det vil her være flere ulike ledelsesorganer som utøver ledelsen i ett og samme selskap.

Utgangspunktet er at selskapet er hjemmehørende i riket, dersom det vesentligste av ledelsen på styrenivå foregår i Norge. Det må med andre ord undersøkes i hvilket omfang de ulike virksomhetsområdene har utøvet ledelse på styrenivå.

Ledelse på styrenivå er ikke et presist målbart begrep. Dette gjør det vanskelig å fastslå i hvilken stat det vesentligste av ledelsen er utøvet. Dersom ledelsen foregår på styremøter, kan en telle disse og anse selskapet hjemmehørende i den staten der flest styremøter er avholdt. Ledelse gjennom virksomhetsstrukturer skjer imidlertid ikke nødvendigvis i møter tilsvarende styremøter. Dette kan gjøre det vanskelig i praksis å fastslå hvor det vesentligste av den reelle ledelsen er utøvet, og således om selskapet er hjemmehørende i Norge.

Dersom ledelsen i de ulike landene ikke kan kvantifiseres, kan en løsning være å se bort fra virksomhetsområdenes ledelse og i stedet la datterselskapets styremøter alene være avgjørende. Det at reell ledelse på styrenivå er avgjørende taler mot en slik løsning. Det skal ikke ses bort fra styreledelse bare fordi den ikke utøves i formelle møter. Dersom en ikke kan påvise at tilstrekkelig ledelse er utøvet i Norge, må imidlertid resultatet bli at selskapet ikke er hjemmehørende i riket.

Denne typen problemstillinger viser at tilknytningskriteriet ”reell ledelse på styrenivå”, ikke passer godt på alle de problemene som følger med nyere tids utvikling av store globale firmaer.

⁶⁷ Hydrokonsernet var organisert slik, jf Rt-2002-456 s. 465

3.4 Norskregistrerte selskaper

3.4.1 Innledning

Hovedproblemstillingen er hvilket tilknytningskriterium som skal utledes av hjemmehørende-vilkåret ved vurderingen av om et norskregistrert selskap er alminnelig skattepliktig til Norge.

Et innledende spørsmål er om eventuell forskjellsbehandling skal skje på bakgrunn av selskapet registreringssted, eller om det er inn- og utflyttnings situasjonene som skal forskjellsbehandles.

2007-616SFS gjaldt skattemessig utflytting av et utenlandskregistrert selskap, fra Norge til Isle of Man. Kontoret sa at selskapet ville anses hjemmehørende i Norge frem til den faktiske ledelsen ble flyttet ut. Kontoret la til grunn samme tilknytningskriterium som ved skattemessig innflytting av utenlandske selskaper.⁶⁸ Dette viser at forskjellsbehandlingen i praksis kun knytter seg til selskapets registreringssted. Det er uten betydning om selskapet skal flytte inn eller ut av norsk beskatningsområde. Reglene om skattemessig bosted for personer står i kontrast til dette. For personer stilles det i stedet ulike krav ved inn- og utflytting, jf skatteloven § 2-1 (1) og (2).

3.4.2 Hjemmehørende i riket

Lovens ordlyd gir ikke holdepunkter for at det skal utledes ulike tilknytningskriterier avhengig av om selskapet er norsk eller utenlandsk. Dette trekker i retning av at reell ledelse på styrenivå skal være avgjørende også ovenfor norskregistrerte selskaper.

Legalitetsprinsippet kan komme inn som en skranke ved tolkningen av skatteloven § 2-2. Å bli underlagt globalskatteplikt til Norge må anses som et inngrep. Forskjellsbehandling kan innebære at inngrepets rekkevidde utvides. Et alternativt tilknytningskriterium kan fange opp norskregistrerte selskaper som ikke reelt ledes på styrenivå i Norge. Legalitetsprinsippet er imidlertid ikke nødvendigvis til hinder for at det utledes to ulike vurderingskriterier, se denne oppgavens punkt 1.3.1. Dette under forutsetning av at forskjellsbehandlingen har tilstrekkelig rettskildemessig belegg i andre kilder.

⁶⁸ Carlsen (2012) s. 54

Ingen av forarbeidene sier klart at hjemmehørende vilkåret skal tolkes forskjellig i ulike situasjoner. I begge forarbeidene oppstilles det bare et vurderingstema. Det fremkommer imidlertid uttrykkelig at dette gjelder for utenlandskregistrerte selskaper.⁶⁹ Det er uhensiktsmessig med en slik presisering dersom hjemmehørende vilkåret er ment forstått likt for norsk- og utenlandskregistrerte selskaper. Dette taler for at vilkåret har ulikt innhold i de to situasjonene.

Det finnes ikke Høyesterettsdommer som omhandler skatterettslig inn- eller utflytting av norskregistrerte selskap. I Rt-2002-1144 sa Høyesterett uttrykkelig at vurderingskriteriet de oppstilte gjaldt for utenlandskregistrerte selskaper. En slik presisering hadde ikke vært nødvendig hvis retten var av den oppfatning at selskapene skulle likebehandles.

Departementet uttalte i Utv. 1998 s. 848 pkt. 4 at spørsmålet om et norskregistrert selskap skal anses alminnelig skattepliktig etter skatteloven § 2-2, beror på ”en helhetsvurdering av alle de konkrete tilknytningsforhold selskapet har til Norge.” Det sies videre at registreringssted og faktisk ledelse på styrenivå kun er momenter i en konkret vurdering.

Som begrunnelse viser departementet til Ot.prp. nr 16 (1991-92), hvor det sies at skatteplikt til Norge kan opphøre, dersom den faktiske ledelse flyttes ut av Norge. Departementet vektlegger ordet ”kan”, og uttaler at lokaliseringen av faktisk ledelse bare er dekkende for innflyttingssituasjonen.⁷⁰

Departementet oppstiller videre en ikke-uttømmende liste med momenter, som skal inngå i vurderingen. Ikke bare styrets lokalisering, men også hvor selskapets hovedadministrasjon og daglig ledelse under styret befinner seg, skal etter uttalelsen tillegges vekt. Det samme skal ”faktisk funksjonsfordeling mellom organer i Norge og i utlandet”.⁷¹ Departementet mener med andre ord at det skal vektlegges hvordan arbeidsoppgaver i selskapet faktisk er fordelt. Det er av mindre betydning hvor bedriftsorganene formelt er plassert.

⁶⁹ Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) s. 90 og Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 33

⁷⁰ Utv 1998 s. 848 pkt. 3

⁷¹ Utv 1998 s 848 pkt. 4

Til sist sies det at norsk lokalisering av årlige generalforsamlingsmøter vil være et moment som trekker i retning av at selskapet er hjemmehørende i Norge.⁷² Det sies på den annen side ikke uttrykkelig at utenlandsk lokalisering av generalforsamlingsmøtene skal tillegges vekt. Bostedsspørsmålet beror etter departementets syn på en helhetsvurdering av alle tilknytningsforhold til Norge. Dette taler for at alle momenter som sier noe om selskapets tilknytning til Norge skal tillegges vekt. Dersom generalforsamlingsmøtene ikke avholdes i Norge, vil det kunne være et moment som taler for at selskapet ikke har tilstrekkelig tilknytning hit. Dette momentet kan imidlertid vanskelig tillegges stor vekt sett i forhold til for eksempel styrets lokalisering.

1998-uttalelsen er kritisert i ettertid. Flere forfattere av juridisk teori mener det ikke finnes tilstrekkelig holdepunkter for at hjemmehørende vilkåret skal ha ulikt innhold ovenfor norsk- og utenlandskregistrerte selskaper.⁷³

Lignings-ABC sier at bostedsspørsmålet for norskregistrerte selskaper skal avgjøres konkret etter en samlet vurdering, dersom styreledelse og drift i stor grad er flyttet ut.⁷⁴ Tidligere sa Lignings-ABC at norskregistrerte aksjeselskaper alltid er skattepliktige til Norge. For utenlandske selskaper ble det sagt at faktisk ledelse på styrenivå er avgjørende.⁷⁵ Etter Utv. 1998 s. 848 ble dette endret til at norske selskaper kan anses skattemessig utflyttet etter en samlet vurdering.⁷⁶

Lignings-ABC har lenge lagt til grunn at hjemmehørende vilkåret skal tolkes ulikt for norsk- og utenlandskregistrerte selskaper. Oppfatningen av om norskregistrerte selskaper kan flytte ut skatterettslig, har endret seg. Også før endringen la imidlertid Lignings-ABC klart til grunn at de to situasjonene skulle holdes adskilt fra hverandre.

⁷² Utv. 1998 s. 848 pkt. 4

⁷³ Hole (2000) s. 23-24 og Leegaard (2001) pkt. 2.5

⁷⁴ Lignings-ABC (2013/2014) s. 1355

⁷⁵ Lignings-ABC (1997) s. 996

⁷⁶ Lignings-ABC (1998) s. 1032

I 2006-040KV sa sentralskattekontoret at selskapets registreringssted ikke kan tillegges avgjørende vekt, og at:

”Vurderingstemaet synes, uavhengig av hvor selskapet er registrert, å være selskapets reelle tilknytningsforhold til Norge.”⁷⁷

2006-uttalelsen er imidlertid som sagt ikke i overensstemmelse med forutgående og etterfølgende praksis. Den kan derfor ikke tillegges vekt av betydning.

Til kontrast fra situasjonen med utenlandskregistrerte selskaper, finnes det ikke særlig praksis som omhandler spørsmålet om norskregistrerte selskaper er hjemmehørende i Norge. Det at det finnes lite praksis som er i tråd med Lignings-ABC taler mot å tillegge denne vekt.

På den annen side har Lignings-ABC og således også presumptivt skattemyndighetene, lenge betraktet hjemmehørende vilkåret som ulikt i de to typetilfellene. Dette kan tale for å tillegge den oppfatningen som kommer til uttrykk her vekt.

TOSLO-2010-147861 gjaldt spørsmål om et selskap (Arcade Drilling AS) stiftet og registrert i Norge var skattemessig hjemmehørende i Norge i 2001-2002, eller om det var utflyttet til Storbritannia. Selskapets virksomhet besto av drift og utleie av to rigger. Tingretten kom til at selskapet var hjemmehørende i både Norge og Storbritannia etter landenes interne rett. Etter skatteavtalen måtte selskapet regnes som hjemmehørende kun i Storbritannia. Dommen er anket til lagmannsretten.

Retten la avgjørende vekt på 1998-uttalelsen fra Finansdepartementet, og konkluderte med at bostedsvurderingen må bero på en konkret helhetsvurdering.⁷⁸

Selskapet hadde på tidspunktet for vurderingen av hjemmehørende vilkåret, eksistert som norsk aksjeselskap i over ti år. Det hadde imidlertid ikke lengre noen drift eller ansatte i Norge. Daglig leder var norsk og bosatt i Norge. Også halvparten av styret var norsk. Generalfor-

⁷⁷ Carlsen (2012) s. 51

⁷⁸ TOSLO-2010-147861. Rettens vurdering pkt. 4

samlinger, og flesteparten av styremøtene ble avholdt i Norge. I 2001 ble ett av to styremøter avholdt i Aberdeen. Retten valgte imidlertid å se bort fra dette fordi styremøtet, som var flyttet ditt utelukkende for skatteformål, ikke hadde noen realitet.

Tingretten la vesentlig vekt på de forholdene som trakk i retning av at selskapet fortsatt var skattemessig hjemmehørende i Norge. At drift og ansatte var flyttet ut ble ikke tillagt avgjørende vekt. Selskapet ble etter dette ansett hjemmehørende i riket etter skatteloven § 2-2.

Tingrettsdommen taler for at vurderingskriteriene er ulike for norsk- og utenlandskregistrerte selskaper. Etter rettens oppfatning skal også andre momenter enn reell ledelse på styrenivå, inngå i hjemmehørende vurderingen for norskregistrerte selskaper. Avgjørelsen kan imidlertid ikke tillegges stor vekt. For det første er det en tingrettsdom. For det andre er den anket til lagmannsretten.

I nyere juridisk litteratur gjøres det rede for rettsstilstanden for utenlandske selskaper uttrykkelig.⁷⁹ Dette taler for at forfatterne er av den oppfatning at det hjemmehørende vilkåret ikke nødvendigvis skal forstås likt ovenfor norskregistrerte selskaper. I Norsk internasjonal skatterett s. 179 legges det til grunn at det må foretas en helhetsvurdering, der reell ledelse på styrenivå vil være ett av flere momenter ved bostedsvurderingen for norskregistrerte selskaper.

Kort oppsummert oppstiller Lignings-ABC, en departementsuttalelse og en anket tingrettsdom uttrykkelig to ulike vurderingskriterier. Forarbeidene nevner kun utenlandskregistrerte selskaper når de nærmere presiserer hjemmehørende vilkåret. Det samme gjør retten i Rt-2002-1144. Også dette trekker i retning av at vurderingskriteriene ikke nødvendigvis er sammenfallende. Videre sier ikke andre kilder uttrykkelig at vurderingskriteriet skal være likt for norsk- og utenlandskregistrerte selskaper.

Jeg legger under tvil til grunn at rettskildebildet samlet taler for at det skal oppstilles to ulike vurderingskriterier. Dette til tross for manglende forankring i ordlyden.

⁷⁹ Zimmer (2009) s. 126-127 og Bedrift, selskap og skatt (2010) s. 394-395

Konklusjonen blir derfor at et norskregistrert selskap er hjemmehørende i riket dersom ”en helhetsvurdering av alle de konkrete tilknytningsforhold selskapet har til Norge” tilsier dette.

3.4.3 Konsekvenser av forskjellsbehandlingen

Det å utlede to ulike tilknytningskriterier av vilkåret ”hjemmehørende i riket”, kan bidra til å styrke det norske skattefundamentet.

Dagens regel gjør det vanskeligere for norskregistrerte selskaper å flytte ut skatterettslig. Dersom det var tilstrekkelig for norskregistrerte selskaper å flytte styreledelsen ut av Norge, ville det vært langt lettere å unnsnippe alminnelig skatteplikt etter skatteloven § 2-2. Det kan tenkes at langt færre norskregistrerte selskaper ville vært alminnelig skattepliktig til Norge, dersom det ikke ble utledet to ulike tilknytningskriterier.

Utenlandskregistrerte selskaper kan på den annen side lettere tenkes å bli hjemmehørende i Norge dersom reell ledelse på styrenivå vektlegges alene. Dette er tilfelle fordi hjemmehøringsvilkåret her kun er avhengig av at styreledelse flyttes til Norge. Det er uten betydning om selskapets daglige ledelse, produksjon og salg fortsatt skjer i utlandet.

Forskjellsbehandlingen kan med andre ord bidra til å styrke det norske skattefundamentet på to måter. For det første ved å gjøre det vanskeligere for norskregistrerte selskaper å flytte ut. For det andre ved å gjøre det lett for utenlandskregistrerte selskaper å bli ansett innflyttet.

Norskregistrerte selskaper kan være tjent med ikke å anses skatterettslig hjemmehørende i Norge. Det motsatte kan imidlertid også være tilfelle. Et selskap med underskudd til fradrag kan være tjent med å bli underlagt alminnelig skatteplikt etter skatteloven § 2-2. For disse selskapene ivaretas hensynet til forutberegnelighet bedre når vilkåret for utflytting er strengt. Når det skal mye til flytte ut skattemessig, minsker risikoen for at skattemyndighetene vil påstå at selskapet ikke lengre er hjemmehørende i riket.

Det er hvor selskapet er registrert, ikke hvor det sist var hjemmehørende, som er avgjørende for hvilket av de to vurderingstemaene som skal anvendes.⁸⁰ Et britiskregistrert håndverker-

⁸⁰ Jf 2007-616SFS, sitert i Carlsen (2012) s. 53-55

selskap som ledes fra Norge på styrenivå, vil være ”hjemmehørende i riket” etter skatteloven § 2-2. Selv om dette selskapet alltid har utøvet all sin virksomhet gjennom et NUF, må det behandles som et utenlandsk selskap ved et eventuelt senere spørsmål om skatterettslig utflytting. Dersom dette selskapets ledelse på styrenivå flyttes ut av Norge, vil det ikke lengre anses alminnelig skattepliktig hit. Et norskregistrert selskap som driver tilsvarende virksomhet i Norge, vil det på den annen side anses hjemmehørende i riket så lenge en helhetsvurdering av alle tilknytningsforhold til Norge tilsier dette.

Det kan settes spørsmålstegn ved hvorvidt det er tilsiktet eller ønskelig at det skal være lettere for det britiskregistrerte selskapet, enn for et tilsvarende norskregistrert selskap å flytte ut av Norge skattemessig.

Også i innflyttingssituasjonen kan ulike tilknytningskriterier avhengig av hvor selskapet er registrert virke unaturlig. Et norskregistrert selskap kan regnes som skattemessig utflyttet allerede på stiftelsestidspunktet, se oppgavens pkt 2.6 nedenfor. Ved et senere innflyttingsspørsmål skal dette selskapet, gitt at ikke utflyttingen innebar oppløsningsplikt⁸¹, ikke behandles likt som utenlandskregistrerte selskap. Det kan med andre ord tenkes enklere for et utenlandskregistrert selskap enn for et norskregistrert, å bli alminnelig skattepliktig til Norge. Dette er fordi det utenlandske selskapet kun trenger å flytte ledelsen til hit. For det norskregistrerte beror hjemmehørendeivilkåret på en konkret vurdering av selskapets tilknytning til Norge. Det kan settes spørsmålstegn ved hvorvidt det er heldig at registrering av selskap i Norge i slike situasjoner, skal kunne bidra til å minske muligheten for å bli alminnelig skattepliktig etter skatteloven § 2-2.

⁸¹ Se denne oppgavens pkt. 3.5

3.5 Forholdet til selskapsrettslig hjemmehørighet

3.5.1 Innledning

Den overordnede problemstillingen er i hvilken grad det er sammenfall mellom skattemessig utflytting og selskapsrettslig likvidasjonsplikt som norsk selskap.

Spørsmålet er relevant for anvendelsen av skatteloven § 2-2. Dette er fordi vurderingstemaene i hjemmehørende-vilkåret er ulike for norsk- og utenlandskregistrerte selskaper.

Et norskregistrert selskap kan flytte ut av Norge skattemessig. På et senere tidspunkt kan det oppstå tvist om selskapet skal anses tilbakeflyttet. Om det er tilknytningskriteriet for norsk- eller utenlandskregistrerte selskaper som skal legges til grunn, beror på om selskapet ved utflyttingen har likvidert og er nystiftet i utlandet. Dersom dette er tilfelle, må selskapet behandles som et utenlandskregistrert selskap ved hjemmehørende-vurderingen.

Dersom et norskregistrert selskap er forpliktet til å likvidere selskapsrettslig ved skatterettslig utflytting, vil vurderingstemaet som oppstilles for norskregistrerte selskaper ikke bli brukt ved et eventuelt senere spørsmål om tilbakeflytting til Norge. Graden av sammenfall mellom skattemessig utflytting og selskapsrettslig likvidasjonsplikt er derfor av interesse.

3.5.2 Norskregistrerte selskaper

3.5.2.1 Aksjeloven

Spørsmålet er i hvilken grad aksjeloven tillater at et selskap flytter selskapsorganer til utlandet. Dette før selskapet blir forpliktet til å tilbakeflytte, eller eventuelt å oppløse og nystifte det i utlandet.⁸²

Aksjeloven har ikke et hjemmehørende-vilkår likt det som finnes i skatteloven. Det oppstilles imidlertid regler som skal sikre et minimum av tilknytning til Norge. Aksjeloven § 2-2 sier at vedtektene skal angi kommunen der selskapet har sitt forretningskontor.

⁸² Aksjeloven sier ikke uttrykkelig at selskapet er forpliktet til å likvidere i disse situasjonene. Det er imidlertid flere steder lagt til grunn at slik likvidasjonsplikt, kan oppstå ved utflytting i strid med aksjelovens regler, jf JDLOV-1997-11163, Eckhoff (2000) s. 154 og Aksjeloven og allmennaksjeloven (2012) s. 73-74

Verken loven eller forarbeidene utdyper nærmere hva som ligger i begrepet forretningskontor. Av rettspraksis følger det imidlertid at forretningskontor ikke er det samme som hovedkontor. Med hovedkontor menes stedet der selskapet ledes fra. For å oppfylle kravene til et forretningskontor i lovens forstand, er det på den annen side tilstrekkelig å ha et kontor der andre ved fysisk oppmøte kan henvende seg til selskapet.⁸³

Finansdepartementet uttalte i Utv. 1998 s. 848 pkt. 5, med henvisning til et brev fra Justisdepartementets lovavdeling, at aksjeselskaper som ikke lengre anses som norske i aksjelovens forstand er skattepliktige etter exit-skattereglene. Uttalelsen kan tolkes slik at departementet mener at selskapsrettslig oppløsning automatisk også innebærer skatterettslig likvidasjon/utflytting.

En slik nødvendig sammenheng kan ikke utledes av verken aksjelovens eller skattelovens ordlyd. Departementets uttalelse er kritisert av flere. Zimmer kritiserer den ved å påpeke at innholdet i hjemmehørende vilkåret etter skatteloven § 2-2 og vurderingen av hvorvidt et selskap er norsk i aksjeloven sin forstand, ikke nødvendigvis er sammenfallende.⁸⁴

Det skatterettslige utflyttingsspørsmålet for norskregistrerte selskaper avgjøres etter en konkret skjønnsmessig vurdering av hvor selskapet er nærmest tilknyttet. Dersom et selskaps drift og ledelse, med unntak av et forretningskontor, er flyttet ut av Norge, vil selskapet ikke lengre anses hjemmehørende i riket etter skatteloven § 2-2. Selskapet vil imidlertid fortsatt oppfylle aksjelovens krav til tilstedeværelse i Norge.

Det er med andre ord ingen nødvendig sammenheng mellom skatterettslig utflytting og selskapsrettslig likvidasjonsplikt som norsk selskap. Et selskap kan fortsatt være norsk i aksjelovens forstand selv om det har flyttet ut skatterettslig.

⁸³ Rt-1991-943 s. 946

⁸⁴ Zimmer (2010) s. 354

3.5.2.2 Foretaksregisterloven

Når det først er fastslått at selskapet ikke er likvideringspliktig, blir neste spørsmål hva som skal til for at et selskap skal registreres som norsk. Dette har som sagt betydning for hjemmehørende vilkåret i skatteloven § 2-2, fordi selskapets registreringssted har innvirkning på hjemmehørende vilkårets innhold.

Foretaksregisterloven § 2-1 oppstiller registreringsplikt for norske aksjeselskaper. Et aksjeselskap er norsk i denne lovens forstand dersom det har hovedkontor i Norge, jf foretaksregisterloven § 1-2.

Hovedkontor ble i tilknytning til aksjeloven definert som stedet der selskapet ledes fra. Retts-tekniske hensyn kan tale for å legge samme forståelse til grunn her. Andenæs skriver imidlertid at begrepet i en utflyttingssituasjon, må forstås likt som forretningskontor i aksjeloven.⁸⁵ Også reelle hensyn taler for dette. Det er lite hensiktsmessig at registreringsplikten som norsk selskap skal bortfalle på et annet tidspunkt enn når selskapet ikke lenger er norsk i aksjeloven sin forstand. På bakgrunn av dette må selskapets registreringsplikt etter foretaksregisterloven opphøre samtidig som selskapet blir likvidasjonspliktig etter aksjeloven.

Foretaksregisterloven § 1-2 sier at selskapet fortsatt er registreringspliktig så lenge et forretningskontor blir igjen i riket. Det er med andre og uten betydning om selskapet ellers har flyttet ut alt av ledelse og virksomhet, og ikke lenger anses skattemessig hjemmehørende i Norge.

Konklusjonen blir etter dette at det ikke er noen nødvendig sammenheng mellom det å være et norskregistrert selskap og det å være alminnelig skattepliktig til Norge. Vurderingskriteriet for norskregistrerte selskaper innfortolket i skatteloven § 2-2, må anvendes så lenge selskapet fortsatt har et forretningskontor i Norge.

⁸⁵ Andenæs (2006) s. 702

3.5.3 Utenlandskregistrerte selskap

Problemstillingen drøftet ovenfor oppstår tilsvarende dersom et utenlandskregistrert selskap flytter skattemessig til Norge. Det er her et spørsmål om den aktuelle utenlandske selskapsretten krever at selskapet skal likvideres og nystiftes i Norge.

Dersom selskapet må nystifte i Norge, vil det ved senere spørsmål om skatterettslig utflytting bli behandlet som et norskregistrert selskap. Dersom selskapet ikke er forpliktet til å likvidere etter den utenlandske selskapsretten, vil det i stedet bli behandlet som et utenlandskregistrert selskap ved en senere vurdering av om det fortsatt er hjemmehørende i riket.

3.6 Tidspunktet for inn- og utflytting

3.6.1 Innledning

Problemstillingen er på hvilket tidspunkt et selskaps alminnelige skatteplikt til Norge skal inntre eller opphøre. Dette har betydning for hvilke inntekter som skal anses skattepliktige etter skatteloven § 2-2.

Skatteloven § 2-2 gir ikke anvisning på at virkningene av inn- og utflyttingen skal tre i kraft ved årsskifte eller andre spesielle tidspunkter. Virkningene inntre den dagen vilkåret ”hjemmehørende i riket” oppfylles eller eventuelt ikke lengre er oppfylt. Et selskap kan med andre ord regnes som bosatt i Norge kun deler av et inntektsår.⁸⁶

3.6.2 Utenlandskregistrerte selskaper

Sentralskattekontoret har i en forhåndsuttalelse uttalt seg om hvilket tidspunkt et utenlandskregistrert selskap skal anses skattemessig utflyttet. Forespørselen gjaldt grensedragningen mellom ligning som selskap hjemmehørende i Norge og som selskap underlagt NOKUS-reglene. Avgjørende for om NOKUS-reglene skulle komme til anvendelse, var om selskapet ble bestyrt fra utlandet 31. desember i inntektsåret. Dersom ledelsen var flyttet til Norge før dette, måtte selskapet i stedet skattlegges som alminnelig skattepliktig etter skatteloven § 2-2.

Det uttales at et selskap kan anses innflyttet til Norge før det er avholdt styremøter her. Det avgjørende er om kompetent selskapsorgan har besluttet å flytte selskapets ledelse til Norge. Tidspunktet når denne avgjørelsen trer i kraft, er skjæringstidspunktet for den skatterettslige innflyttingen. En slik beslutning kan bare være avgjørende om den kan dokumenteres.⁸⁷ Ut fra dette ser en at et utenlandsk selskap kan regnes som skatterettslig innflyttet allerede før det har utøvet ledelse på styrenivå i Norge. Det kan være tilstrekkelig at selskapet har besluttet at ledelsen for fremtiden skal utøves her.

⁸⁶ Se for eksempel 2007-616SFS, sitert i Carlsen (2012) s. 53-55. Selskapet skulle i utgangspunktet vært lignet som NOKUS-selskap, og som ”hjemmehørende i riket” innenfor samme inntektsår. SFS tillot imidlertid i denne saken skattlegging som NOKUS-selskap hele året. Bakgrunnen for dette var praktiske hensyn.

⁸⁷ Flugstad (1998) pkt. 1.1.2

Det er ”reell ledelse på styrenivå” som er avgjørende. Det er ikke tilstrekkelig at det formelt avholdes styremøter i Norge, mens ledelsen reelt utøves i et annet land. Det er derfor antakeligvis like viktig å kunne dokumentere at reell ledelse på styrenivå faktisk er flyttet til Norge, som å kunne dokumentere formell beslutning om flytting av styret.⁸⁸

Det kan tenkes at et utenlandsk selskap ikke formelt foretar beslutning om å overføre ledelsen til Norge, men at dette i stedet skjer gradvis. Det kan begynne med at et styremøte tilfeldigvis avholdes i Norge, så et til osv. I slike situasjoner er det langt vanskeligere å fastslå det nøyaktige tidspunktet innflyttingen skal regnes for å ha skjedd.

Fordi kravet til omfang av ledelse i Norge til en viss grad er skjønnsmessig, vil det kunne være vanskelig å fastsette et presist innflytningstidspunkt.⁸⁹ Når spørsmålet kommer opp for skattemyndighetene eller domstolene, må de ta stilling til om selskapet på et tidligere tidspunkt oppfylte hjemmehørende vilkåret. Den nøyaktige innflyttningsdatoen må da settes til tidspunktet reell ledelse på styrenivå i tilstrekkelig grad var overført til Norge.

3.6.3 Norskregistrerte selskaper

Et selskap stiftet og registrert i Norge uten tilknytning til utlandet, er alminnelig skattepliktig etter skatteloven § 2-2 fra stiftelsen. På den annen side vil et selskap som på en gang flytter ut all drift og ledelse ikke lengre være hjemmehørende i riket. Uklarhetene om nøyaktig utflytningstidspunkt oppstår først der et selskap gradvis overfører virksomhet og ledelse til utlandet.

Et norskregistrert selskap uten noen tilknytning til utlandet, kan begynne å avholde styremøter i Sverige. Dette behøver ikke være skatterettslig motivert. Det kan for eksempel tenkes at valget skyldes billige møtelokaler. Etter en tid påtar selskapet seg også oppdrag i Sverige. Deretter oppretter de et kontor der. Til slutt flytter de produksjon dit. Problemstillingen er på hvilket tidspunkt selskapet ikke lengre skal anses alminnelig skattepliktig til Norge.

⁸⁸ Norsk internasjonal skatterett (2011) s. 176-177

⁸⁹ *ibid.* s. 176

Utflyttingen settes til det tidspunktet selskapet ikke lengre etter en konkret helhetsvurdering av alle tilknytningsforhold til Norge, er hjemmehørende i riket. Til tross for at vilkåret er skjønnsmessig, må det norske bostedet opphøre eller inntre på en bestemt dato.

Et spørsmål som gjør seg gjeldende ved gjennomføring av helhetsvurderingen er om selskapets tilknytning til Norge på den aktuelle flyttedagen skal vurderes isolert. Alternativet er at en også vektlegger presumptiv tilknytning til Norge i nær fremtid.

Et selskap som utøver konsulenttjenester, kan drive virksomhet rundt i hele verden. Dersom alle de ansatte konsulentene på et tidspunkt arbeider med et prosjekt i utlandet, vil hele selskapets virksomhet være flyttet ut av Norge. Det kan også tenkes at selskapets ledelse for denne perioden flyttes utenlands. Dersom en ser på selskapets tilknytning til Norge på et slikt tidspunkt isolert, taler det sterkt for at selskapet ikke lengre skal anses hjemmehørende i riket.

Det kan tenkes at konsulentvirksomheten i utlandet er kortvarig, og at selskapet etter en periode vil drive omfattende virksomhet i Norge igjen. Dette taler for at det må tas hensyn til selskapets planer i nær fremtid. Også dette sier noe om selskapets faktiske tilknytning til Norge. Dersom det ikke ble tatt hensyn til slike forhold, kunne det innebære at selskaper langt hyppigere ble regnet som inn- og utflyttet. Ved vurderingen av selskapets tilknytning til Norge kan en med andre ord ikke se på de faktiske forholdene på den eventuelle utflyttningsdagen isolert. Det må også tas hensyn til selskapets umiddelbare fremtidsplaner.

I praksis løses utflytningsproblemstillingen ved at det oppstilles et spørsmål om selskapet var skatterettslig utflyttet på et gitt tidspunkt. Deretter foretas det en konkret helhetsvurdering av alle selskapets tilknytningsforhold til Norge. På bakgrunn av denne vurderingen avgjøres det om selskapet fortsatt oppfyller hjemmehørende vilkåret.⁹⁰

⁹⁰ Se for eksempel TOSLO-2010-147861

4 Skattemessig bosted etter skatteavtalene

4.1 Innledning

Når statene har forskjellige bostedsvilkår, kan et selskap bli regnet som bosatt i flere stater etter deres internrettslige regler. Et selskap registrert i USA og med reell ledelse på styrenivå i Norge, vil være hjemmehørende i begge statene.⁹¹ Dobbelt bosted kan også forekomme der statene i utgangspunktet har likelydende hjemmehørende vilkår, men tolker disse ulikt. Et selskap kan ha ledelse i to stater. Dersom statene legger avgjørende vekt på ulike ledelsesoppgaver, vil selskapet kunne anses bosatt to steder.

At et selskap underlegges alminnelig skatteplikt i flere stater, kan ha uheldige samfunnsøkonomiske konsekvenser. Skattebelastningen kan tenkes å bli så stor at selskapet ikke vil klare å drive i sin nåværende struktur. At skattereglene kan fremtvinge organisasjonsstrukturer som er uhensiktsmessige i et forretningsmessig perspektiv, taler for at dobbeltskattproblemet som følge av bosted bør søkes løst.

At et selskap anses bosatt i flere stater, kan på den annen side også utnyttes av skatteyder. Dersom en har tap som tillates fradragsført i begge statene, vil en kunne få dobbelt fradrag. På bakgrunn av dette er det rimelig å forvente at selskaper vil utnytte bostedsbegrepet i skatteplanleggingsøyemed. Doble fradrag vil innebære en konkurransefordel for disse selskapene sett i forhold til selskapene som bare er hjemmehørende i Norge. Dette vil kunne være et intensiv for skattemotivert organisering av selskapers drift.

I denne delen av oppgaven er hovedproblemstillingen hvordan skatteavtalene løser dobbeltbeskanningsproblemet som følger av at et selskap er bosatt i Norge og i en annen stat.

⁹¹ Etter amerikansk rett er selskaper skatterettslig hjemmehørende i USA dersom de er registrert der, jf Couzin (2002) s. 260

4.2 Skatteavtalenes anvendelsesområde

Skatteavtalene som bygger på Mønsteravtalen gjelder for "persons who are residents of one or both of the Contracting States."⁹² Med "persons" forstås også selskaper.⁹³

Det følger av kommentarene til Mønsteravtalen at "resident" i Art. 1 sin forstand er innholdsmessig likt begrepet i Art. 4, om dobbeltbeskatning på grunn av dobbelt bosted.⁹⁴

I Art. 4 (1) er "a resident" definert som et selskap som etter den interne retten i avtalestaten er "liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature".

At selskapet er "liable to tax", innebærer at det må være et skattesubjekt etter statens interne regler.⁹⁵ Dersom selskapet deltakerlignes, vil det ikke kunne regnes som bosatt i skatteavtalene sin forstand. Et selskap kan behandles som transparent i en stat og som et selvstendig skattesubjekt i en annen. Om skatteavtalene kommer til anvendelse, beror med andre ord på statenes internrettslige karakteriseringer.

Art. 4 (1) 2. pkt sier at "resident" ikke omfatter selskaper som er skattepliktige bare for "income from sources in that State or capital situated therein." Dette innebærer at det ikke er tilstrekkelig å være begrenset skattepliktig til en stat på grunn av virksomhet. I kommentarene sies det at Art. 4 (1) 2. pkt også utelukker selskap som i utgangspunktet er bosatt i en stat, men som ikke er skattepliktig ditt på grunn av skatteavtale med en tredjestat.⁹⁶

Dersom et selskap skal regnes som "a resident" i Mønsteravtalen Art. 4 (1) sin forstand, må det være alminnelig skattepliktig til staten på grunn av et av de opplistede kriteriene. Ingen av kriteriene er nærmere definert i Mønsteravtalen eller kommentarene. Dette taler for at de skal gis det innholdet de har i statenes interne rett, jf Mønsteravtalen Art. 3 (2). På den annen side

⁹² OECD Art. 1

⁹³ ibid. Art. 3 (1) a

⁹⁴ OECDkomm Art. 1-1

⁹⁵ ibid. Art. 4-8.8

⁹⁶ ibid. Art. 4-8.2

er ”resident” definert i Art. 4 (1). Dette kan tale for at Art. 3 (2) likevel ikke kommer til anvendelse. Også folkerettslige regler kan sette rammer for tolkningen. Avtalens ordlyd skal leses i god tro, i lys av dens formål om å forhindre dobbeltbeskatning.⁹⁷

Selskap med alminnelig skatteplikt på grunn av domicil, bosted eller ledelsens lokalisering, er omfattet av Art. 4 (1). Formuleringen ”criterion of similar nature” taler for at alternative tilknytningskriterier må være sammenlignbare med de som uttrykkelig opplistes. Kriterier som vektlegger lokaliseringen av selskapets hovedkontor, driftsteder eller lignende, må kunne anses for å være av ”similar nature”. Dette fordi de knytter seg til selskapets faktiske tilstedeværenhet i en stat.

Ordlyden kan tale for at registreringsstedet som hjemmehørendeivilkår, ikke skal omfattes av Art. 4 (1) sitt virkeområde. Selskapets registreringssted kan vanskelig sies å være et tilsvarende kriterium som de uttrykkelig opplistede. På den annen side taler formålet bak bostedsreglen for at også det skal være relevant. Art. 4 har til formål å forhindre at selskap underlegges alminnelig skatteplikt til to stater. Dette trekker i retning av at det avgjørende må være om selskapet har alminnelige skatteplikten til staten, og ikke hvorfor det har slik plikt. Det fremkommer også forutsetningsvis av kommentarene at registreringsstedet er et relevant tilknytningskriterium.⁹⁸

Et selskap som er ”hjemmehørende i riket” etter skatteloven § 2-2, er også ”a resident” i Mønsteravtalen sin forstand. Selskap med begrenset skatteplikt etter skatteloven § 2-3 er på den annen side ikke bosatt i Norge, verken etter internretten eller skatteavtalene. Det samme er tilfelle for selskaper som deltakerlignes, jf skatteloven § 2-2 (2). Disse er ikke underlagt alminnelig skatteplikt til Norge. På den annen side kan de samme selskapene være ”a resident” i skatteavtalenes forstand på grunn av internretten i en annen stat.

⁹⁷ Couzin (2002) s. 134

⁹⁸ OECDkomm Art. 4-21

4.3 Dobbelt bosted

4.3.1 Place of effective management

Dobbelt bosted foreligger der et selskap er ”a resident of both Contracting States”, jf Mønsteravtalen Art. 4 (3). Det er med andre ord en forutsetning at selskapet er alminnelig skattepliktig etter begge statenes internrettslige regler. Det er ikke tilstrekkelig at selskapet i den ene staten er begrenset skattepliktig. For denne situasjonen inneholder skatteavtalene andre mekanismer for å forhindre dobbeltbeskatning, se Mønsteravtalen Art. 6 til Art. 22.

Mønsteravtalen Art. 4 (3) løser dobbeltbeskatningsproblemet som følger av dobbelt bosted ved å regne selskapet for bosatt bare i staten hvor dets ”place of effective management is situated”. Vilåret skal forstås autonomt mellom statene. Dette er i kontrast til bostedsvilåret i Art. 4 (1), som lar statenes internrettslige vilkår for alminnelig skatteplikt være avgjørende.⁹⁹ Problemstillingen i det videre er hva som nærmere ligger i vilåret ”place of effective management”.

Ordlyden taler for at det er stedet der den reelle ledelsen av selskapet utøves, som er bestemmende for hvor selskapet skal anses bosatt. Om beslutningene formelt er truffet et annet sted, kan ikke være av betydning.

”Place of effective management” er i den nordiske skatteavtalen Art. 4 (3) oversatt til ”hvor setet for den virkelige ledelsen befinner seg”. Det gis ingen holdepunkter for at statene har ment å oppstille et bostedsvilkår her, som fraviker fra det som følger av Mønsteravtalen. Også dette taler med andre ord for at det er stedet for selskapets reelle ledelse som er avgjørende.

Det følger av kommentarene til Mønsteravtalen at selskapets registreringssted ikke er et relevant moment i vurderingen.¹⁰⁰ Heller ikke aksjonærenes bosted er av betydning.¹⁰¹ Dersom et selskap er bosatt i to stater på grunn av henholdsvis registrering og lokalisering av ledelsen, vil det etter Art. 4 (3) kun anses bosatt i staten som skattlegger selskapet på grunn av ledelse.

⁹⁹ Vogel (1997) s. 262

¹⁰⁰ OECDkomm (2010) Art. 4-22

¹⁰¹ OECD Art. 5 (7)

Dersom begge statene begrunner bostedet med at selskapet ledes fra deres stat, blir spørsmålet hvilke ledelsesbeslutninger som skal tillegges avgjørende vekt.

Kommentarene sier at:

”The place of effective management is the place where key management and commercial decisions that are necessary for the conduct of the entity’s business as a whole are in substance made. All relevant facts and circumstances must be examined to determine the place of effective management. An entity may have more than one place of management, but it can only have one place of effective management at any one time.”¹⁰²

Kommentarens formulering taler for at stedet for viktige og overordnede ledelsesbeslutninger og kommersielle avgjørelser, er avgjørende ved bostedsvurderingen. Det er stedet der beslutningene fattes, og ikke der deres virkning inntreffer som er avgjørende.¹⁰³

Det presiseres ikke i kommentarene hvilket selskapsorgan som må ha beslutningskompetanse for at ledelsesbeslutningene skal være relevante. En slik presisering ville uansett ikke vært hensiktsmessig. Oppgaver som i norsk rett er tillagt styret, kan være tillagt daglig leder i den andre avtalestaten. For at Art. 4 skal kunne forhindre dobbeltbeskatning, må avtalestatene ha en felles oppfatning av hva som ligger i ”effective management”. Å ta utgangspunkt i konkrete selskapsorganers oppgaver etter statenes interne rett, vil øke risikoen for at statene anser ”effective management” for å være utøvet ulike steder. Det er derfor hensiktsmessig som gjort i Art. 4 (3), å ta utgangspunkt i faktiske ledelsesoppgaver, uavhengig av hvem som skal utøve dem etter statenes interne regler.

Frem til 2008 var kommentarene annerledes utformet. Det sto tidligere at:

”The place of effective management will ordinarily be the place where the most senior person or group of persons (for example a board of directors) makes its decisions, the place where the actions to be taken by the entity as a whole are determined; however, no

¹⁰² OECDkomm Art. 4-24

¹⁰³ Vogel (1997) s. 262

definitive rule can be given and all relevant facts and circumstances must be examined to determine the place of effective management.”¹⁰⁴

Endringen skyltes flere staters ønske om å forhindre at lokalisering av styrets ledelse skulle tillegges uforholdsmessig stor vekt i forhold til stedet for den daglige ledelsen.¹⁰⁵ De gamle kommentarene viser at beslutninger som alminnelig faller inn under et styres kompetanse, i utgangspunktet var tiltenkt en sentral plass i bostedsvurderingen. Formålet med endringen av kommentarene var som sagt ikke å endre rettstilstanden, men å forhindre at styrets lokalisering ble tillagt uforholdsmessig stor vekt. Beslutninger som alminnelig faller inn under et styres kompetanse, er altså fortsatt av stor betydning. Som det fremkommer av kommentarene er imidlertid ikke ledelse på styrenivå avgjørende alene. Også overordnede beslutninger truffet av andre, må inngå i vurderingen.

I norsk rett treffes mange viktige og overordnede beslutninger av styret. Kommentarene taler for at den reelle ledelsen på styrenivå skal tillegges stor vekt ved lokaliseringen av stedet for ”effective management”. Mer ordinære dagligdagse beslutninger på lavere nivåer kan på den annen side ikke være av betydning.

Jeg legger til grunn at norsk rett ikke tillegger daglig leder uvanlig snever beslutningskompetanse, sett i forhold til statene vi har inngått skatteavtaler med. Dette innebærer at også overordnede beslutninger truffet av daglig leder, kan anses som ”key management and commercial decisions” som er ”necessary for the conduct of the entity’s business as a whole”. Også andre nøkkelpersoner må kunne være tildelt slik beslutningskompetanse.

Det er ”management and commercial decisions” som skal inngå i bostedsvurderingen. Beslutninger som ikke kan karakteriseres som dette, kan ikke tillegges vekt. Naturlig språklig forståelse taler for at beslutningene må knyttes til organiseringen av selskapet eller dets kommersielle virksomhet. Jeg viser til den internrettslige drøftelsen i denne oppgavens punkt 2.3.3. Beslutningene som nevnes der, samt tilsvarende overordnede beslutninger truffet av andre enn styret må være relevante.

¹⁰⁴ OECDkomm (2003) Art. 4-24

¹⁰⁵ Norsk internasjonal skatterett (2011) s. 185

Ut fra dette ser en at et selskaps "place of effective management" vil være i den staten hvor "de mest betydningsfulle ledelsesfunksjonene" reell treffes.¹⁰⁶ Dette kan være oppgaver tillagt styret, daglig leder eller andre nøkkelpersoner i selskapet.

4.3.2 All relevant facts and circumstances

Kommentarene sier at alle relevante omstendigheter må undersøkes for å fastslå hvor selskapet har sitt "place of effective management". Spørsmålet blir så hvor grensen for relevante omstendigheter skal trekkes.

Det kan vanskelig oppstilles en uttømmende liste med momenter som skal tillegges vekt ved bostedsvurderingen. Styrets lokalisering skal tillegges vekt. Andre eksempler på momenter er plasseringen av nøkkelpersoner og forretningskontor hvor selskapets viktigste aktiviteter foregår. Aksjonærenes lokalisering kan også være relevant. Dette er tilfelle dersom disse treffer beslutninger av betydning utover det som er vanlig for aksjonærer ellers. I juridisk teori er det videre hevdet at momentene som opplistes i OECDkomm Art. 4-24.1 om alternativ løsning av bostedsspørsmålet, kan tas i betraktning.¹⁰⁷

Den alternative løsningen i OECDkomm art 4-24.1 ble inntatt ved revisjonen av Mønsteravtalen og kommentarene i 2008. Dette ble gjort etter at et forslag til endring av selve kontrakten ikke ble gjennomført.¹⁰⁸ Alternativet går ut på at statene seg imellom blir enige om hvor selskapet skal anses hjemmehørende. Det oppstilles så en rekke momenter det oppfordres at statene tar i betraktning ved den konkrete vurderingen.

Stedet der styremøtene vanligvis avholdes, er et moment av betydning. Det samme er stedet hvor "chief executive officer", andre "senior executives" og øverste daglig ledelse gjennomfører sine oppgaver. Kommentarene lister også opp momenter som ikke direkte gjelder ledel-

¹⁰⁶ Skaar (2006) s. 122

¹⁰⁷ Norsk internasjonal skatterett s. 185

¹⁰⁸ Norsk internasjonal skatterett s. 188

se. Det sies at det vil være av betydning hvor selskapets hovedkontor er lokalisert, i hvilket lands rett selskapet utleder sin rettslige status fra og hvor det oppbevarer sine regnskaper.¹⁰⁹

Det kan settes spørsmålstegn ved i hvilken grad vilkåret ”place of effective management” åpner for å vektlegge andre momenter enn de som direkte knytter seg til ledelse. Etter mitt syn kan det vanskelig utledes av ordlyden at stedet for oppbevaring av regnskaper skal være av betydning. Ordlyden og kommentarene taler for at stedet for reell ledelse på styrenivå, samt overordnede beslutninger truffet av daglig leder og andre nøkkelpersoner må være mest tungtveiende.

I TOSLO-2010-147861 la domstolen til grunn at selskapet (Arcade) var skattemessig hjemmehørende i både Norge og Storbritannia etter statenes interne rett.¹¹⁰ Spørsmålet ble så hvor selskapets place of effective management var.¹¹¹

Operasjonelle og tekniske funksjoner i forbindelse med den ene riggen hadde funnet sted i Storbritannia. Det samme hadde all markedsføring, regnskapsarbeid og finansiell rapportering. Retten la videre til grunn at styret, som delvis befant seg i Norge, ikke hadde utøvet reell ledelse. På daglig ledernivå var selskapet reelt administrert fra Aberdeen. Dette skjedde uten at den norske daglige lederen var involvert. Dette talte for at selskapet ikke var hjemmehørende i Norge etter skatteavtalen. Generalforsamlingene ble på den annen side avholdt i Norge. Dette momentet ble tillagt vekt i motsatt retning.

Etter rettens syn var det vanskelig i saken å skille mellom formaliteter og realiteter. Retten la vesentlig vekt på at selskapet ble betraktet som hjemmehørende i Storbritannia, og at skattemyndighetene der opprettholdt sitt standpunkt til tross for at selskapet ble ansett hjemmehørende i Norge etter norsk intern rett. Det ble også lagt vekt på at norske skattemyndigheter hadde informasjon nok, til nærmere å undersøke de reelle forholdene. På bakgrunn av dette, kom retten under tvil til at selskapet var hjemmehørende i Storbritannia etter skatteavtalen.

¹⁰⁹ OECDkomm 4-24.1

¹¹⁰ Se denne oppgavens pkt. 3.4.2 for mer om dommen

¹¹¹ Skatteavtalen mellom Norge og Storbritannia bygde frem til 2013 på Mønsteravtalen Art. 4

Sakens faktum viser at flere momenter trakk i retning av at selskapet skulle anses hjemmehørende i Storbritannia. Alle faktiske forhold var imidlertid ikke godt klarlagt på domsavsigelsestidspunktet. Retten endte med å tillegge engelske skattemyndigheters oppfatning av bostedsspørsmålet stor vekt. Dette moment nevnes ikke i kommentarene. Reelle hensyn taler for at momentet likevel bør vektlegges. Bostedsbegrepet skal som sagt forstås autonomt. Formålet om å forhindre dobbeltbeskatning ivaretas ikke dersom begge statene legger til grunn at selskapets "place of effective management" er på deres territorium. Dette taler for at den andre statens oppfatning, bør tillegges vekt.

Provenyhensyn taler på den annen side for det motsatte. Statene ønsker generelt å verne om eget skattefundament. Derfor bør andre staters oppfatning av hvor selskapet anses hjemmehørende, ikke legges ukritisk til grunn. Det vil vise seg i hvilken grad momentet blir vektlagt under ankebehandlingen av "Arcade-saken".

Kort oppsummert er det samsvar mellom det å være hjemmehørende i riket etter skatteloven § 2-2, og det å være bosatt i Norge i Mønsteravtalen Art. 4 (1) sin forstand. Siden "place of effective management" i stor grad vektlegger reell ledelse på styrenivå, kan det tenkes at det ofte vil være sammenfall mellom hjemmehørighet i norsk intern rett og i skatteavtalene også ved dobbelt bosted. Bostedsvurderingen i Mønsteravtalen Art. 4 (3) vektlegger imidlertid flere typer ledelsesbeslutninger enn vurderingskriteriet for utenlandskregistrerte selskaper i skatteloven § 2-2. Til kontrast fra vurderingskriteriet for norskregistrerte selskaper i internretten, vektlegger ikke Art. 4 (3) lokalisering av drift osv. Det er med andre ord ikke nødvendigvis sammenfall mellom skatterettslig bosted i norsk intern rett og i skatteavtalene.

Konklusjonen er med dette at den alminnelige skatteplikten som er hjemlet i skatteloven § 2-2, i konkrete situasjoner kan bli begrenset av bostedsreglen i skatteavtalenes Art. 4 (3).

5 BEPS

5.1 Bakgrunn for BEPS-arbeidet

Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting er en handlingsplan med formål å forhindre at internasjonale selskaper utnytter ulik nasjonal lovgivning til å redusere sin samlede skattebelastning og således bidra til å erodere de nasjonale skattefundamentene. Utkastet ble fremlagt av OECD i 2013. Planen inneholder 15 punkter som skal bidra til å løse de problemene rapporten anser for å foreligge.¹¹²

Bakgrunnen for planen er at globaliseringen i senere år har økt kraftig. Store internasjonale selskaper utgjør i dag en stor del av verdens brutto nasjonalprodukt. Disse selskapene driver i dag aggressiv skatteplanlegging som bidrar til å minimere deres samlede skattebelastning.¹¹³ Et virkemiddel selskapene benytter seg av, er utnyttelse av statenes ulike internrettslige vilkår for alminnelig skatteplikt.

At internasjonale selskaper i stor grad skal kunne begrense sin skatteplikt, er uønsket fra flere hold. Fra statenes side er utviklingen uønsket på grunn av proveny hensyn. Mindre skatteinntekter innebærer færre midler til dekning av det offentlige utgifter og færre muligheter til investering og utvikling.¹¹⁴

For skattebetalere generelt taler hensynet til rettferdighet mot dagens rettstilstand. Dette fordi den åpner for at internasjonale selskaper begrenser sin skattebelastning sett i forhold til andre skattebetalere. Horisontal rettferdighet er et viktig hensyn innen skatteretten. Med dette menes at skattesubjekter med like høy inntekt bør skattlegges likt. Dette uavhengig av hva slags inntekt det er, eller hvordan selskapene er organisert.¹¹⁵ Adgangen internasjonale selskaper har til å begrense sin skatteplikt, innebærer at andre skatteyttere må bære en uforholdsmessig stor del av den samlede skattebelastningen som pålegges subjektene.¹¹⁶

¹¹² <http://www.oecd.org/tax/beps-about.htm>

¹¹³ Action plan on BEPS s. 7

¹¹⁴ *ibid.* s. 8

¹¹⁵ Zimmer (2014) s. 31

¹¹⁶ Action plan on BEPS s. 8

Hensynet til ikke-internasjonale selskaper spesielt taler også for at adgangen til internasjonal skattetilpassning bør begrenses. Selskaper som ikke har mulighet til å utnytte seg av forholdet mellom ulike lands interne rett, vil kunne tenkes å komme i en svak konkurransemessig posisjon sett i forhold til sine konkurrenter. Det er fordi de vil ha en langt større skattebyrde enn de internasjonale selskapene. Dette påvirker igjen hva slags avanse de må innregne ved prising av egne varer og tjenester. Mindre lokale familiebedrifter kan vanskelig konkurrere på markeder der internasjonale selskaper som underlegges mer ubetydelig skattebelastning, også opererer.¹¹⁷

5.2 Action 2: Hybride arrangementer

Handlingsplanens tiltak nr. to knytter seg til problemer som oppstår i forbindelse med det rapporten kaller ”hybrid mismatch arrangements”. Dette begrepet brukes i rapporten som en samlebetegnelse på ulike organisasjonsstrukturer, som blant annet kan medføre dobbelt bosted og hjemløshet for selskaper. Utnyttelse av statenes ulike bostedsvilkår står her sentralt.

For å forhindre problemene de hybride arrangementene medfører, foreslås det i rapporten flere tiltak.¹¹⁸ For det første foreslås det at Mønsteravtalen endres, slik at dens bestemmelser ikke kan utnyttes i skatteplanleggingsøyemed ved bruk av hybride arrangementer.

For det andre foreslås det at statene i sine nasjonale rettssystemer, innfører regler som hindrer ikke-beskatning av mottaker når betaler får fradrag.

Det tredje tiltaket som foreslås, er at statene innfører regler som sørger for proporsjonalitet mellom betalers fradragsrett og mottakers skatteplikt. Dersom mottakeren ikke må betale skatt av inntekten, skal heller ikke betaleren få fradrag for utgiften.

For det fjerde sier rapporten at statene bør innføre nasjonale regler med formål å forhindre utnyttelse av dobbelt bosted gjennom doble fradrag. Dette kan gjøres ved å innføre regler som forhindrer fradrag hvis den samme utgiften også er fradragsberettiget i en annen stat.

¹¹⁷ Action plan on BEPS s. 8

¹¹⁸ *ibid.* s. 15-16

For det femte og siste foreslås det at statene innfører "tie-breaker-regler" som skal avgjøre hvilket lands interne "anti-hybrid-regler" som skal komme til anvendelse, hvis de aktuelle reglene i utgangspunktet kommer til anvendelse i begge statene. Dette er foreslått for å forhindre dobbeltbeskatning.

Ut fra disse tiltakene ser en at BEPS-rapporten ikke foreslår endringer av statenes internrettslige hjemmehørende vilkår. I stedet foreslås det regler som skal begrense de konsekvensene utnyttelse av hjemmehørende vilkårene kan medføre.

5.3 Alternativer til virkemidlene i BEPS

Et alternativt virkemiddel som delvis vil kunne forhindre skatteplanlegging ved bruk av hybride arrangementer, er å harmonisere vilkårene for alminnelig skatteplikt i de ulike landenes interne rett. Dersom statene har like vilkår som også tolkes likt, vil selskaper ikke falle inn under flere staters alminnelig skatteplikt. Selskapene vil også vanskeligere anses hjemløse. Det er fordi de i så fall ikke kan utnytte forskjeller i statenes interne bostedsregler.

En slik harmonisering er imidlertid lite realistisk. Enkelte stater vil av ulike årsaker se seg tjent med å ha et annet hjemmehørende vilkår. Så lenge ikke alle statene er med på harmoniseringen, vil et slikt tiltak ha liten effekt mot bekjempelse skatteplanlegging ved hjelp av hybride arrangementer.

For å begrense omfanget av hjemløse selskaper, er et annet alternativ å oppstille et subsidiært hjemmehørende vilkår i skatteloven. Regelen kan gå ut på at norskregistrerte selskaper som i utgangspunktet ikke er hjemmehørende i noen stat, likevel skal anses hjemmehørende i Norge. På denne måten vil norskregistrerte selskaper ikke bli hjemløse selv om de flytter ledelse og drift til en stat som bruker registreringsstedet som hjemmehørende vilkår.¹¹⁹

¹¹⁹ Tilsvarende løsning ble foreslått, men ikke inntatt i Mønsteravtalen ved revisjonen i 2008. Reglen gikk ut på at et selskap skulle anses for hjemmehørende i staten det utledet sin rettslige status fra (dette vil ofte være registreringsstaten). Reglen skulle komme til anvendelse dersom primære og sekundære hjemmehørende vilkår, knyttet til ledelse og drift ikke løste bostedsspørsmålet, jf Norsk internasjonal skatterett (2011) s. 188

6 Vurdering av vilkåret for alminnelig skatteplikt

6.1 Hensyn for og mot dagens bostedsvilkår

Reglene om alminnelig skatteplikt i skatteloven § 2-2 og Mønsteravtalen Art. 4 er gamle. Det har skjedd store endringer innenfor livsområdet de regulerer, siden de først ble utformet. Jeg vil her drøfte i hvilken grad dagens regler ivaretar viktige hensyn som gjør seg gjeldende på skatterettens område, samt om eventuelt andre løsninger av bostedsspørsmålet i stedet vil være mer hensiktsmessig.

For selskaper kan det være av stor betydning om de faller innenfor eller utenfor alminnelig skatteplikt til Norge. Hensynet til forutberegnelighet taler for et klart og ikke-skjønnsmessig hjemmehørende-vilkår både i internretten og i skatteavtalene.

”Reell ledelse på styrenivå” er et mer presist tilknytningskriterium enn ”en helhetsvurdering av alle tilknytningsforhold til Norge”. Når momenter trekker i ulike retninger, kan det være vanskelig å forutberegne hvilke som vil bli tillagt avgjørende vekt. ”Reell ledelse på styrenivå” er også mer presist enn vurderingstemaet som oppstilles i Mønsteravtalen Art. 4. Etter Mønsteravtalen skal stedet for flere ledelsesbeslutninger tillegges vekt.

Stedet for gjennomføring av ledelsesoppgaver på styrenivå kan imidlertid også by på usikre grensetilfeller. Til tross for at begrepet ledelsesoppgaver kan avgrenses forholdsvis presist, vil det i mange situasjoner bero på en skjønnsmessig vurdering hvorvidt selskapet faktisk er ledet fra Norge.

Dagens tilknytningskriterier vektlegger den geografiske lokaliseringen av styreledelsen. Da reglene ble utformet, avholdt selskaper i større grad styremøter som fysisk møte. Møtene ble som regel avholdt i et og samme land. I dag kan selskap tenkes å avholde styremøter hvor som helst i verden. De faktiske forholdene hjemmehørende-vilkåret vektlegger, er med andre ord i dag langt mindre stabilt knyttet til ett og samme geografiske sted. Dette vil kunne innebære at et selskap med større hyppighet enn tidligere, vil anses inn- og utflyttet fra Norge.

Teknologisk utvikling har bidratt til at styremøter i dag ofte foregår over telefon eller gjennom dokumentsirkulasjon. Tilknytningskriteriet ”reell ledelse på styrenivå” var i utgangs-

punktet ikke beregnet på denne typen situasjoner. Det kan som vist ovenfor oppstå situasjoner der kriteriet ikke lengre passer godt. Også det nære samspillet mellom selskaper innad i internasjonale konserner kan som vist medføre at det i praksis blir vanskelig å fastsette hvor reell ledelse er utøvet. Dette taler for at et annet kriterium i stedet bør anvendes.

En konsekvens av å legge avgjørende vekt på ledelsens lokalisering, er at selskaper uten inntektsskapende virksomhet i Norge skal skattelegges her for alle dets inntekter. Hensynet til rettferdig internasjonal fordeling av skattefundamentene, kan tale mot en slik løsning. Det samme kan hensynet til kapitalimportnøytralitet. Med kapitalimportnøytralitet menes at alle selskaper som driver virksomhet i et land bør skattelegges likt. Dette for at konkurransevilkårene mellom dem skal være like.¹²⁰ Hensynet blir ikke ivaretatt dersom en har tilknytningskriterier for hjemmehørighet helt løsrevet fra selskapets drift. Hensynet til kapitalimportnøytralitet kan imidlertid likevel ivaretas gjennom skatteavtaler som gir kildestaten beskatningsrett til fordel for bostedsstaten.

For store internasjonale selskaper behøver ikke det å flytte ledelse på styrenivå til et annet land by på utfordringer av betydning. Dette medfører at utenlandskregistrerte selskaper lett selv kan utøve kontroll over hvorvidt de skal anses skattemessig hjemmehørende i Norge. Selskaper med tap kan tenkes å ville utnytte fradragsretten norsk skatterett oppstiller. For å gjøre dette, trenger de bare flytte ledelse på styrenivå til Norge. Å utnytte hjemmehørende vilkåret i skatteplanlegningsøyemed, er vanskeligere ved bruk av tilknytningskriterier som også vektlegger lokalisering av produksjons- og salgssteder. Disse er som regel vanskeligere å flytte enn ledelsesorganer.

Det ovenfor skrevne viser at flere gode grunner taler for at hjemmehørende vilkåret for utenlandskregistrerte selskaper i skatteloven § 2-2 bør endres. ”Reell ledelse på styrenivå” er i dag et lite stabilt kriterium. Dette taler for at det i stedet bør foretas en bred skjønnsmessig vurdering av selskapets tilknytning til Norge. Dersom lokaliseringen av både ledelse og drift tillegges vekt, vil selskapets bosted i større grad stabiliseres. En slik løsning er imidlertid som ovenfor vist ikke entydig positiv. Hensynet til forutberegnelighet ivaretas dårligere jo mer skjønnsmessig og vidtfavnende bostedsvurderingen er.

¹²⁰ Zimmer (2009) s. 35

Provenyhensyn taler for at hjemmehørende vilkåret i norsk intern rett ikke bør fange opp færre selskaper enn det Mønsteravtalen Art. 4 (3) gjør til fordel for Norge. Dersom dette er tilfelle vil selskaper som etter overenskomst mellom statene hadde vært hjemmehørende i Norge, likevel anses hjemmehørende i den andre staten. Mønsteravtalens bostedsregel vektlegger i hovedsak lokaliseringen av ulike ledelsesorganer. Et alternativt norsk hjemmehørende vilkår som bygger på en helhetsvurdering, bør på bakgrunn av dette i hovedsak vektlegge stedet der selskapet på ulike nivåer ledes fra. Lokalisering av drift og produksjon bør ikke tillegges særlig vekt.

De at skatteavtalenes bostedsregler skal forstås autonomt taler mot at også momenter som selskapets drift og produksjon skal vektlegges. Jo flere momenter som inngår i vurderingen, jo mer øker risikoen for at statene tolker reglen ulikt. Dersom mønsteravtalens bostedsregel skal endres bør det skje i retning av ytterligere presisering av hvilke momenter som skal inngå i bostedsvurderingen, og hvordan disse skal vektes i forhold til hverandre.

6.2 Selskapets registreringssted som bostedsvilkår

En alternativ løsning av bostedsspørsmålet er å anse selskaper bosatt i staten de er registrert i.

Kriterier som lokalisering av reell ledelse eller vide konkrete skjønnsmessige vurderinger, kan forutsette omfattende bevisføring. Hensyn til effektivitet kan derfor tale for enklere konstaterbare tilknytningskriterier som selskapets registreringssted. Dette er også et kriterium som medfører at selskapers bosted i større grad stabiliseres.

Å bruke registreringsstedet som hjemmehørende vilkår, vil imidlertid gjøre det lettere for selskaper å skatteplanlegge. Bruk av basisselskaper er en vanlig internasjonal skatteplanleggingsmetode. Med basisselskaper menes selskaper som opprettes med det formål å eie inntektsskapende aktiviteter, som i utgangspunktet var eid av et selskap i et land med høyere skatter. Formålet er at inntekter går til basisselskapet, og at de ikke skattelegges i høyskatte landet så lenge de forblir i basisselskapet. En annen metode er "treaty shopping". Dette inne-

bærer at det opprettes et gjennomstrømmingsselskap i en stat med gunstige skatteavtaler med kildestaten og hjemstaten.¹²¹

Denne typen skatteplanlegning blir lettere å gjennomføre i praksis dersom registreringsstedet er avgjørende for hvor selskapene er hjemmehørende. Det vil i så fall være tilstrekkelig å registrere et selskap i det aktuelle gjennomstrømmingslandet, mens virksomheten kan fortsette å bli ledet fra høyskattelandet. Når lokaliseringen av ledelse er avgjørende for hvor basisselskapet eller gjennomstrømmingsselskapet er hjemmehørende, vil selskapene uansett være alminnelig skattepliktig til Norge så lenge ikke også ledelsen flyttes ut. Dette taler mot å ha selskapets registreringssted som vilkår for alminnelig skatteplikt.

Registreringsstedet som hjemmehørendevilkår ivaretar til slutt i liten grad hensynet til rettferdig fordeling av det internasjonale skattefundamentet og hensynet til kapitalimportnøytralitet.

På bakgrunn av dette kan registreringsstedet vanskelig anses som et godt tilknytningskriterium for bostedsspørsmålet, verken i norsk intern rett eller i skatteavtalene. Som sagt i denne oppgavens pkt. 5.3 kan det imidlertid være hensiktsmessig å bruke registreringsstedet som et subsidiært hjemmehørendevilkår i skatteloven § 2-2.

¹²¹ *ibid.* (2009) s.43-44

7 Litteraturliste

Lover og forarbeider

Lover

Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 18. august 1911 nr. 08

Lov om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning m.v. (dobbeltbeskatningsavtaleloven) av 28. juli 1949 nr. 15

Lov om registrering av foretak (foretaksregisterloven) av 26. juni 1985 nr. 78

Lov om aksjeselskaper (aksjeloven) av 13. juni 1997 nr. 44

Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars 1999 nr. 14

Forarbeider

Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) *Skattereformen 1992*

Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) *Oppfølging av skattereformen 1992*

Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) *Ny skattelov*

Rettspraksis

Høyesterett

Rt-1937-443 Panama

Rt-1991-943

Rt-2000-610

Rt-2002-456 Hydro

Rt-2001-1444 Skøyen næringspark

Rt-2002-1144

Underrettsdommer

TKISA-2009-140366	Amarillo Media
TOSLO-2010-147861	Arcade

Administrative uttalelser

JDLOV-1997-11163	Uttalelse fra Justisdepartementets lovavdeling av 6. januar 1998 (sitert fra lovdata)
Lignings-ABC 1995	Skattedirektoratet (utg.). Lignings-ABC-1997, 17. utg. Oslo, 1997.
Lignings-ABC 1997	Skattedirektoratet (utg.). Lignings-ABC-1997, 19. utg. Oslo, 1997.
Lignings-ABC 1998	Skattedirektoratet (utg.). Lignings-ABC-1998, 20. utg. Oslo, 1998.
Lignings-ABC 2013/2014	Skattedirektoratet (utg.). Lignings-ABC-2013/2014, 35 utg. Bergen, 2014

<http://www.skatteetaten.no/upload/PDFer/L-ABC%20201314%20PDF%20med%20lenker.pdf?epslanguage=nb-NO>

Utv. 1995 s. 481	Finansdepartementets brev av 28. februar 1995 (sitert fra rettsdata)
Utv. 1998 s. 848	Finansdepartementets brev av 7. mai 1998 (sitert fra rettsdata)
Utv. 2006 s. 485	Finansdepartementets brev av 10. mai 2005 (sitert fra rettsdata)

Litteratur

- Aarbakke (1973) Aarbakke, Magnus. *Skatt på inntekt, Del 1. De skatteskyldige*. 3. utg. Oslo, 1973
- Aarbakke (1990) Aarbakke, Magnus. *Skatt på inntekt*. 4. utg. Oslo, 1990
- Action Plan on BEPS Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. 2013
<http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>
<http://www.oecd.org/ctp/beps.htm>
- Aksjeloven og allmennaksjeloven (2012) *Aksjeloven og allmennaksjeloven. Kommentarutgave*. Magnus Aarbakke ... [et al.]. 3. utg. Oslo, 2012
- Almvik (2006) Almvik, Fred-Ove og Vegard Kristiansen. *Bedriftsbeskatnings i praksis*. 3. utg. Bergen, 2006
- Andenæs (2006) Andenæs, Mads Henry. *Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper*. 2. utg. Oslo, 2006
- Bedrift, selskap og skatt (2010) *Bedrift, selskap og skatt*. Frederik Zimmer ... [et al.]. 5. utg. Oslo, 2010
- Bråthen (2014) Bråthen, Tore. *Rettsdata lovkommentarer til aksjeloven*. (sistert fra rettsdata)
- Carlsen (2012) Knut Morten Carlsen [red.]. *Bedriftsbeskatnings i praksis*. 4. utg. Bergen, 2012
- Cordero-Moss (2013) Cordero-Moss, Giuditta. *Internasjonal privatrett på formuerettens område*. 1. utg. Oslo 2013
- Couzin (2002) Couzin, Robert. *Corporate Residence and International Taxation*. Amsterdam, 2002

Dragvold (2012)	Dragvold, Petter. <i>Hjemmehørende-begrepet i skatteloven § 2-2. Skatterett 2012.</i> s. 97-119 (sitert fra IDUNN)
Eckhoff (2000)	Eckhoff, Anders og Gudmund Knudsen. <i>Flytting av hovedadministrasjonen til et norsk allmennaksjeselskap eller aksjeselskap til utlandet.</i> Festskrift til Finn Berg Jacobsen 60-årsdag. 2000, Oslo. s. 143-155
Eckhoff (2001)	Eckhoff, Torstein og Jan E. Helgesen. <i>Rettskildelære.</i> 5. utg. Oslo, 2001
Flugstad (1998)	Flugstad, Berit. <i>Fra lignings- og klagebehandlingen ved Sentralskattekontoret for storbedrifter.</i> Utvalget 1998 s. 220 (sitert fra rettsdata)
Hole (2000)	Hole, Geir Peter. <i>Skattemessig emigrasjon av aksjeselskaper.</i> Skatterett 2000. s. 18-36
Leegaard (2001)	Leegaard, Thor. <i>Skattemessig hjemsted for aksjeselskap – utilstrekkelig lovgivning?</i> Utvalget 2001 s. 928 (sitert fra rettsdata)
Norsk internasjonal skatterett (2011)	<i>Norsk internasjonal skatterett.</i> Henning Naas ... [et al.]. 1. utg. Oslo, 2011
Sentralskattekontoret for storbedrifter (2014)	2011-076KV. Upublisert anonymisert versjon. Oversendt på mail.
Skaar (2006)	Skaar, Arvid Aage m fl. <i>Norsk skatteavtalerett.</i> 1. utg. Oslo, 2006
Storm-Nielsen (1987)	Storm-Nielsen, Truls. <i>Hvor bor et aksjeselskap?</i> Skatterett 1987. s. 4-16

- Vogel (1997) Vogel, Klaus. *Klaus Vogel on double taxation conventions: A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital. With Particular Reference to German Treaty Practice*. 3. utg.
- Zimmer (2009) Zimmer, Frederik. *Internasjonal inntektsskatterett*. 4. utg. Oslo 2009
- Zimmer (2010) Zimmer, Frederik. *Skattelov og aksjelov – noen funderinger. Selskap, kontrakt, konkurs og rettskilder: Festskrift til Mads Henry Andenæs*. 2010. s. 344-356 (sitert fra lovdata)
- Zimmer (2014) Zimmer, Frederik. *Lærebok i skatterett*. 7. utg. Oslo, 2014.

Traktater og skatteavtaler

Wienkonvensjonen om traktatretten, Wien 23. mai 1969

OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2003 (OECDs Mønsteravtale med kommentarer) Paris, 2003.

OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2010 (OECDs Mønsteravtale med kommentarer)

http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2010_mtc_cond-2010-en#page1
<http://www.oecd.org/tax/treaties/47213736.pdf>

Overenskomst mellom de nordiske land for å unngå dobbeltbeskatning med hensyn til skatter på inntekt og formue (den nordiske skatteavtalen), St.prp. nr. 5 (1996-1997)

<http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/regpubl/stprp/19961997/stprp-nr-5-1996-97-/5.html?id=280122>

Skatteavtalen mellom Norge og Storbritannia St.prp. nr. 9 (2000-2001)

<http://www.regjeringen.no/Rpub/STP/20002001/009/PDFA/STP200020010009000DDDPDFA.pdf>

Skatteavtalen mellom Norge og Storbritannia Prop. 94 S (2012-2013)

<http://www.regjeringen.no/pages/38273150/PDFS/PRP201220130094000DDDPDFS.pdf>